



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA



FACULTAD DE ADMINISTRACIÓN Y
DIRECCIÓN DE EMPRESAS. UPV

EL MERCAT DE L'ASSEGURAMENT D'INFORMACIÓ NO FINANCERA A ESPANYA: ANÀLISI DE LES CAPACITATS DELS VERIFICADORS.

Autora: Mireia Puig Guerrero

Grau en Administració i Direcció d'Empreses (ADE)

Tutor: Elies Seguí

València, Setembre 2019.

ÍNDEX

Índex de Figures	3
Índex de Taules	4
Introducció	5
Capítol 1: La informació No Financera.	7
1.1. Definició i importància de la Informació No Financera.	7
1.2. Marc Normatiu	9
a) Empreses obligades a presentar la informació no financera:	9
b) Informació necessària a l'estat d'informació no financera:	10
c) Marcs utilitzats en la informació no financera:	11
d) Qüestions que deu d'incorporar la informació no financera:	12
e) Verificació de la informació no financera	13
1.3. Global Reporting Initiative (GRI).....	15
1. GRI 101: Fonaments.	16
2. GRI 102: Informació general.....	18
3. GRI 103: Enfocament de gestió	20
Capítol 2: La verificació de la Informació No Financera.	21
2.1. Definició de la verificació de la Informació No Financera.	21
2.2. Norma Internacional d'Encàrrecs d'Assegurament (ISAE 3000).....	22
2.3. Norma d'Assegurament de Sostenibilitat AA1000AS.....	31
Capítol 3: Les competències professionals del Verificador: Marc actual de l'auditoria interna i externa	36
3.1. Definició de les competències professionals del verificador.....	36
3.2. Consell de Normes Internacionals d'Ètica per a Comptables (IESBA).....	39
a) IESBA 1.....	39
b) IESBA 2.....	41
c) IESBA 3.....	45
d) IESBA 5.....	47
Capítol 4: Estudi de les competències necessàries per als verificadors.....	49
4.1. Empreses del IBEX 35	49
a) <i>Reporting</i>	49
b) Verificació.....	53
4.2. Informació depositada al GRI.....	61
a) <i>Reporting</i>	61

b) Verificació.....	66
4.3 Competències dels verificadors analitzats.....	73
a) Titulacions	74
b) Formació específica.....	76
c) Experiència	77
Capítol 5: Conclusions.....	83
Referències.....	86
Annex 1: Llista d'informes i empreses de l'IBEX 35 utilitzades en l'anàlisi.....	88

Índex de Figures

Figura 1.Evolució del Informes publicats d'avant les distintes versions del GRI.	8
Figura 2.La distribució del GRI per series.....	16
Figura 3.Orientació de la Materialitat per a elaborar un Informe de Sostenibilitat.	18
Figura 4.Riscos d'Auditoria.....	25
Figura 5. Evolució de la nova Norma del Gri Standards.	53
Figura 6. Auditories que han realitzat els informes externs d'informació no financera.....	56
Figura 7. Diferents filials de l'empresa Valora consultores de gestión S.L.....	57
Figura 8. Representació de les versions utilitzades del GRI al 2017.	64
Figura 9.Representació de les versions utilitzades del GRI al 2016.	66
Figura 10. Evolució de la versió del GRI Standards.	66
Figura 11. Evolució dels informes de verificació independents presentats al GRI. .	68
Figura 12. Estudis realitzats per els verificadors dels informes analitzats.....	75
Figura 13. Experiència laboral dels verificadors analitzats.	79
Figura 14. Representació de la localització dels informes analitzats.	82

Índex de Taules

Taula 1. Fets que originen l'Opinió Modificada.....	30
Taula 2. Versions del GRI utilitzades per les empreses de l'IBEX 35 al 2017.	51
Taula 3. Versions del GRI utilitzades per les empreses de l'IBEX 35 al 2016.	52
Taula 4. Empreses de l'Ibex 35 que disposen de memòries de gestió.	55
Taula 5. Normes utilitzades per els verificadors en les empreses de l'Ibex 35.....	59
Taula 6. Versions del GRI utilitzades per els informes del 2017 depositats al GRI..	63
Taula 7. Versions del GRI utilitzades per els informes del 2016 depositats al GRI..	65
Taula 8. Informes de valoració independents a partir dels informes del GRI.....	67
Taula 9. Rànquing de les empreses que han incorporat a la seua memòria una verificació independent.....	69
Taula 10. Rànquing de les empreses que han depositat informes al GRI.	70
Taula 11. Rànquing dels sectors que han depositat memòries al GRI en l'any 2016.	71
Taula 12. Titulacions universitàries dels professionals que han signat els informes analitzats.....	75
Taula 13. Anys d'experiència dels auditors que han signat les verificacions analitzades.....	78
Taula 14. Localització dels informes analitzats del GRI i de l'IBEX 35.....	81

Introducció

En un món on cada vegada més la societat té una major preocupació per la sostenibilitat, l'empresa no evita la seua responsabilitat. Cada vegada son més empreses les que realitzen informes d'informació diferent a la financera en la qual estem més acostumats a veure. Preocupacions com el medi ambient, la seguretat, la igualtat de gènere entre treballadors o la seguretat que hi ha en una empresa són preocupacions que es contemplen als informes d'informació no financera fent front als reptes socials existents a l'actualitat.

Les companyies busquen estar actualitzades al mercat i satisfer els anhels i necessitats dels consumidors. Per aquesta raó, hi ha empreses que utilitzen aquests informes per a tindre un avantatge competitiu front a la competència. A més, la normativa legal cada vegada està actualitzant-se mes amb la informació no financera, obligant a cada vegada més empreses a informar a la societat dels impactes que genera. La normativa europea de la informació no financera i la seua transposició a les distintes normatives estatals representen actualment un dels entorns pioners en la matèria. No obstant, encara hi trobem algunes deficiències.

Tenint en compte la importància creixent de la informació no financera en la presa de decisions i els recents desenvolupaments normatius, sembla un moment d'oportunitat abordar aquesta temàtica en un Treball Fi de Grau en Administració i Direcció d'Empreses.

Per tant, al present treball es plantegen dos objectius principals a complir. El primer objectiu és analitzar les normatives que s'utilitzen per a realitzar les verificacions d'informació no financera. El segon objectiu és també relacionat amb la verificació. A la normativa apareix que un verificador és el que deu realitzar una auditoria externa de les memòries d'informació no financera, però el concepte de verificador no s'havia utilitzat fins ara. Per tant, el segon objectiu i el principal, és conèixer quines són les capacitats necessàries per a actuar com a verificador professional d'informació no financera.

Apareixen en aquestes normatives legals conceptes relacionats amb la professió d'un verificador, els quals no queden suficientment clars i intentarem mitjançant aquest

estudi identificar l'actual estat de la qüestió. Val a dir, que –fins on arriba el nostre coneixement- no existeix ara per ara cap estudi que aborde les competències necessàries d'un verificador a nivell professional. Per tant, aquest treball pretén modestament aportar un estudi exploratori de la realitat espanyola.

Ens trobem davant un mercat, en els qual son els auditors els que estan realitzant gran part dels treballs d'aquest tipus. Però realment la normativa –tant europea com espanyola- no especifica si els auditors i les societats d'auditoria són les úniques que poden realitzar aquests informes. Durant aquests anàlisis observarem quines són les empreses que realitzen aquests treballs i quines són les persones que estan realitzant les verificacions.

Aquest treball estarà separat per cinc capítols. Els tres primers podem dir que son més teòrics, mentre que els restants seran capítols més empírics.

El primer capítol consisteix a explicar **la informació no financera**. Amb l'ajuda de la normativa explicarem quines qüestions s'engloben amb aquests informes i quins estàndard es poden utilitzar per a mostrar aquestes memòries . Explicarem el Global Reporting Initiative (GRI), que són els estàndards que més observarem a les memòries analitzades.

Al segon capítol esposarem la part de **la verificació de la informació no financera**. Primerament realitzarem una breu definició del que és la verificació de la informació no financera. Seguidament analitzarem algunes de les normes que utilitzen davant a la verificació d'informació no financera com la ISAE 3000 i AA1000AS.

Per una altra part, al capítol 3 realitzarem també una explicació de **les competències professionals del verificador** , seguit de les normes IESBA, per veure quines competències segueixen els distints professionals comptables.

El capítol 4 si és un estudi més pràctic en el qual hem analitzat els informes de verificació independent de les empreses que estan actualment en l'IBEX 35 i algunes empreses que estan depositades al GRI. A partir dels informes podrem observar quines característiques tenen els professionals que realitzen els informes. Per últim, al capítol 5 trobarem un breu resum i una conclusió del que hem observat en l'estudi realitzat.

Capítol 1: La informació No Financera.

1.1. Definició i importància de la Informació No Financera.

En l'actualitat, les empreses no sols publiquen informació financera sinó que aporten altres publicacions com les Memòries de Sostenibilitat, Informes Integrats i de Gestió que complementen la informació financera. Per tant, com a definició de la informació no financera podríem dir que és la documentació que aporta una empresa als accionistes o a tercers diferent de les obligacions financeres.

D'aquesta forma, amb l'estat d'informació no financera es compren l'evolució, els resultats, la situació de la societat i l'impacte de la seua activitat respecte a qüestions mediambientals, socials, dels drets humans, corrupció i de la societat. La informació que aporta cada companyia és molt diversa i per aquesta raó és complicat realitzar un pla com el que es pot observar a la comptabilitat.

Que continga una gran diversitat entre empreses la informació no financera no significa que siga menys important. Al presentar aquestes memòries realitzades amb distints estàndards, ofereixen una bona imatge i una seguretat major per als interessats en la empresa.

Un dels estàndards per a realitzar els informes de gestió, integrats o memòries de sostenibilitat es el *Global Reporting Initiative* (GRI). El GRI es va crear a finals dels anys 90 amb l'ajuda de les Nacions Unides. La gran majoria dels informes de informació no financera s'han realitzat amb la guia d'elaboració del GRI. El més important en el GRI és la utilització en els informes dels indicadors que ajuden a la igualtat entre els informes de distintes empreses per tal de tindre una major comprensió i comparació. Per aquesta raó, les modificacions en les versions del GRI han afectat a l'elaboració dels informes.

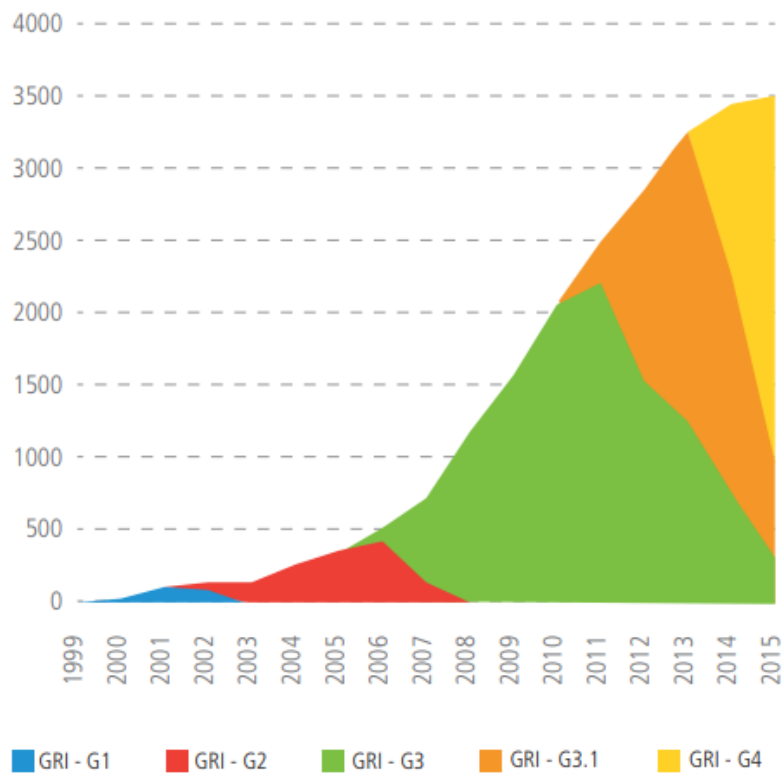


Figura 1. Evolució del Informes publicats d'avant les distintes versions del GRI.

Font: (El Instituto de Auditores Internos de España, 2019)

Al principi eren poques companyies espanyoles les que realitzaven els informes seguint els indicadors del GRI. A poc a poc la cultura empresarial ha anat augmentant el nombre d'informes fins a arribar al GRI-G4, que ha arribat a tindre aquest màxim fins al 2016. Es pot observar com la crisi econòmica que va afectar al país d'Espanya no ha repercutit negativament als informes, tot el contrari, amb aquests indicadors es pot confiar més en la informació presentada i observar i comparar la empresa analitzada amb altres.

A partir del 2016 es quan es va presentar el nou model del GRI, denominat com GRI *Standards*, que ens mostra uns informes amb informació més detallada i actualitzada a les noves lleis.

1.2. Marc Normatiu.

El marc normatiu de la informació no financera inclou el Real Decret Llei 11/2018 i la Directiva 2014/95/UE.

El marc normatiu tracta de divulgar informació no financera i informació sobre diversitat a les grans empreses. L'objectiu principal és analitzar els riscos per a millorar la sostenibilitat i poder incrementar la confiança en els inversors, els consumidors i la societat en general. Per aquesta raó, es formula aquesta llei i directiva, per a establir uns requisits mínims de la informació no financera que les empreses deuen posar a disposició del públic i de les autoritats. Oferint una imatge fidel i completa de les seues polítiques, resultats i riscos. (Ley 11/2018. Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad, 2018) (DIRECTIVA 2014/95/UE. La divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos., 2014)

És important divulgar aquesta informació per a poder aplicar una economia mundial sostenible que combine la rendibilitat a llarg termini amb la justícia social i la protecció del medi ambient.

Les empreses deuen facilitar informació adequada sobre els aspectes dels quals existeixen més probabilitats de què es materialitzen els principals riscos d'efectes greus i els aspectes dels riscos que ja s'han materialitzat. Aquests efectes s'avaluaran tenint en compte les dimensions i la gravetat. Els riscos poden derivar-se d'activitats pròpies de l'empresa o poden estar vinculades a les activitats, productes, servicis o relacions comercials.

a) Empreses obligades a presentar la informació no financera:

L'aplicació de difondre la informació no financera s'estén a les societats anònimes, a les de responsabilitat limitada i a les comanditàries per accions que de manera simultània tinguen la condició d'entitats d'interès públic. Aquestes empreses deuen complir: (Ley 11/2018. Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad, 2018) (DIRECTIVA 2014/95/UE. La divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos., 2014)

- El nombre mitjà de treballadors contractats durant l'exercici siga superior a 500.
- Que siguen considerades com entitats d'interés públic durant dos exercicis consecutius, complint dues de les característiques següents:
 - i. El total de les partides de l'actiu siga superior a 20.000.000 euros
 - ii. L'import net de la xifra anual de negocis supere 40.000.000 euros.
 - iii. El nombre mitjà de treballadors contractats durant l'exercici supere els 250.

Les empreses d'interés públic que formulen comptes consolidats també estaran obligats quant complisquen ser una gran empresa i tindre una mitja de treballadors contractats durant l'exercici superior a 500. Estarà exempta aquella empresa dependent, que pertany a un altre informe de gestió consolidat d'una altra empresa. En aquest cas, ha d'incloure en l'informe de gestió una referència a la identitat de la societat dominant i al registre mercantil o una altra oficina pública on estan dipositats els comtes juntament amb l'informe de gestió. Es a dir, si no està obligada a depositar els comptes, haurà de notificar en l'informe on està disponible aquesta informació.

Per una altra banda, les petites i mitjanes empreses queden eximides de l'obligació d'incloure una declaració no financera.

Les societats deixaran d'estar obligades a realitzar l'estat d'informació no financera si deixen de complir, durant dos exercicis consecutius, els requisits que hem nomenat anteriorment. A més, en la constitució d'un grup de societats, la societat dominant estarà obligada a realitzar l'estat d'informació no financera consolidada si al tancament del primer exercici compleix les característiques nomenades.

b) Informació necessària a l'estat d'informació no financera:

L'estat d'informació no financera ha d'incorporar: (Ley 11/2018. Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad, 2018) (DIRECTIVA 2014/95/UE. La divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos., 2014)

- 1) **Una descripció breu del model de negoci de l'empresa**, incloent-hi el seu entorn empresarial, l'organització i estructura, els mercats en què opera, objectius i estratègies, els factors i les tendències que poden afectar a l'evolució de l'empresa.

- 2) **Descripció de les polítiques que aplica l'empresa**, incloent-hi els procediments de diligència deguda aplicats per a la identificació, l'avaluació, la prevenció i l'atenuació de riscos i impactes significatius i de verificació i control, incloent-hi les mesures que s'han adoptat.
- 3) **Els resultats de les polítiques aplicades** i s'hi han d'incloure indicadors clau de resultats no financers que permeten el seguiment i l'avaluació dels progressos i que afavoreixen per a poder comparar-les entre societats i sectors.
- 4) **Els riscos relacionats en les qüestions vinculades a les activitats de l'empresa** i explicar els procediments per a detectar-los i avaluar-los. S'ha d'explicar els impactes que s'han detectat i els riscos a curt, mitjà i llarg termini.
- 5) Per a facilitar la informació no financera s'han elaborat unes directrius sobre la metodologia aplicable a la presentació d'informació no financera, on inclouen uns **indicadors clau** de resultats no financers de caràcter general i sectorial. Complint els directius de la Comissió Europea i els estàndards de *Global Reporting Initiative*. La informació ha de ser precisa, comparable i verificable.

L'estat no financer inclourà també referències i explicacions complementàries sobre els imports detallats en els estats financers.

c) **Marc utilitzats en la informació no financera:**

Les empreses obligades s'han de basar en marcs nacionals, marcs de la Unió Europea com el sistema de gestió i auditoria mediambientals (EMAS) o marcs internacionals. En l'informe cal nomenar el marc utilitzat. (Ley 11/2018. Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad, 2018) (DIRECTIVA 2014/95/UE. La divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos., 2014)

Els marcs internacionals són:

- Pacte Mundial de les Nacions Unides
- Els objectius de desenvolupament sostenible de les nacions unides
- L'acord de Paris sobre el canvi climàtic
- Els Principis rectors sobre les empreses i els drets humans que posen en practica el marc de les Nacions Unides per a protegir, respectar i remeiar les

línies dels directrius de l'Organització de Cooperació i Desenvolupament Econòmics per a empreses multinacionals.(OCDE)

- La norma ISO 26000
- La norma SA 8000
- La declaració tripartida de principis sobre les empreses multinacionals i la política social de l'Organització Internacional del Treball.
- La Iniciativa mundial de presentació d'informes de Sostenibilitat del GRI.

Si alguna organització ha obtingut el registre EMAS, la informació del medi ambient en l'informe serà vàlida i suficient si aquesta informació cobreix l'activitat total de l'empresa. Les empreses que necessiten estudis més detallats, poden aportar aquesta informació però cal complementar la informació mediambiental.

d) Qüestions que deu d'incorporar la informació no financera:

Les empreses que han de preparar un estat d'informació no financera inclouran informació de qüestions mediambientals i socials, relatives al personal, respectant els drets humans i lluitant contra la corrupció i el suborn. Aquesta informació s'incorporarà a l'informe de gestió que inclou la descripció de les polítiques de resultats i els riscos que poden tindre aquestes qüestions. (Ley 11/2018. Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad, 2018) (DIRECTIVA 2014/95/UE. La divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos., 2014)

I. **Qüestions mediambientals:** Informació detallada sobre els efectes actuals i previsibles de les activitats de l'empresa en el medi ambient, la salut i la seguretat, i els procediments d'avaluació ambientals. Els estàndards internacionals més utilitzats son ISO 14001 y EMAS. En aquest apartat s'aborden temes com:

- La contaminació.
- Economia circular, prevenció i gestió de residus.
- Ús sostenible dels recursos.
- Canvi climàtic.

- Protecció de la biodiversitat. La contaminació.
- II. **Qüestions socials i relatives al personal:** Tractant temes com la ocupació, l'organització, la salut i la seguretat, les relacions socials, la formació, la igualtat i l'accessibilitat universal de les persones amb discapacitat.
 - III. **Qüestions sobre el respecte dels drets humans:** Procediments per a la prevenció de les violacions dels drets humans i les mesures utilitzades per mitigar, gestionar i reparar els abusos comesos.
 - IV. **Qüestions contra la corrupció i el suborn:** S'abordaran les mesures adoptades per a prevenir la corrupció i el suborn, blanqueig de capital, aportacions a fundacions i entitats sense ànim de lucre.
 - V. **Qüestions sobre la societat:** Tracten els compromisos de l'empresa amb el desenvolupament sostenible, subcontractació i proveïdors, consumidors i informació fiscal.

Per una altra part, quan la societat no aplique cap política en estat d'informació no financera, ha d'oferir una explicació clara i motivada de per què no ho ha realitzat. En casos excepcionals, els Estats podran permetre que s'ometa la informació relativa a esdeveniments imminents o qüestions en curs de negociació quan la divulgació de la informació pugui perjudicar a la posició comercial, sempre que l'omissió no impedisca una comprensió fidel i equilibrada de l'evolució, els resultats i la situació de l'empresa.

e) Verificació de la informació no financera

Els Estats membres deuen poder exigir la verificació de la informació inclosa en l'estat no financer, o en l'informe separat, per part d'un prestador independent dels serveis de verificació. Una societat complirà l'obligació d'elaborar l'estat d'informació no financera consolidada si emet un informe separat en què s'indique que forma part de l'informe de gestió. (Ley 11/2018. Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad, 2018) (DIRECTIVA 2014/95/UE. La divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos., 2014)

En el cas d'auditories de comptes, l'auditor ha de comprovar únicament que l'estat d'informació no financera estiga en l'informe de gestió o incorpore la referència d'on pot localitzar-lo. Si no és així, ho ha d'indicar en l'informe d'auditoria. Per tant, els

auditors de comptes i les societats d'auditoria de comptes únicament necessiten comprovar que s'ha facilitat la informació no financera.

Les societats podran publicar en el Portal de la Responsabilitat Social del Ministeri de Treball, Migracions i Seguretat Social la informació no financera que conte l'informe de gestió. Aquest informe s'ha de posar a disposició del públic de manera gratuïta en la web de la societat, dins dels sis mesos posteriors a la data de finalització de l'any financer i en un període de cinc anys.

1.3. Global Reporting Initiative (GRI).

El GRI ha tingut diverses modificacions, més concretament, el GRI té 5 versions de les quals l'única que es pot utilitzar als informes en l'actualitat és l'última versió. L'última versió és la denominada com GRI *Standards*. (GRI, 2016)

L'objectiu dels estàndards GRI és formar un llenguatge comú per a les organitzacions i els grups interessats dels impactes econòmics, ambientals i socials que poden tindre per a ser comunicats i compresos. D'aquesta forma les empreses podran mostrar una major transparència i rendiment. Amb els estàndards s'elaboren informes de sostenibilitat, els quals ajuden als grups d'interés interns i externs a formar opinions i prendre decisions del desenvolupament sostenible.

És aplicable a qualsevol organització que pretén emetre informació d'impactes econòmics, ambientals o socials i que volen elaborar un informe de sostenibilitat de conformitat amb aquests estàndards o alguns Estàndards GRI en concret.

Un informe elaborat amb els estàndards GRI demostra una imatge completa i equilibrada amb els temes materials de l'organització, dels impactes relacionats i de la gestió dels impactes. Els informes podran redactar-se com a informes de sostenibilitat publicats com documents independents o informació que es publica en diversos documents i formats. Tot informe elaborat amb els estàndards GRI ha d'incloure un índex de continguts.

El GRI ha produït un marc per a elaborar les memòries amb uns estàndards. L'estructura dels estàndards es divideix en les series 100, 200, 300 i 400.



Figura 2. La distribució del GRI per series.

Font: (GRI, 2016)

A la serie 100 s'analitza en que consisteix el GRI Standards.

1. GRI 101: Fonaments.

Exposa els principis necessaris a l'elaboració d'informes per a definir el contingut i la qualitat dels informes. Explica els requisits per a elaborar un informe, com es poden utilitzar els estàndards GRI i com fer referència a ells. S'inclouen les declaracions obligatòries per a les empreses que elaboren informes de sostenibilitat conformes als estàndards GRI i les empreses que utilitzen una selecció d'estàndards per a comunicar una informació específica. (GRI, 2016)

A la serie GRI 101, podem observar tres seccions:

La secció 1: presenta els principis necessaris per a poder elaborar un informe. Aquests principis ajuden a l'organització a decidir que informació inclouen en l'informe i com garantir la qualitat de la informació.

La secció 2: presenta el procés per a utilitzar els estàndards GRI en un informe.

La secció 3: indica com es poden utilitzar els estàndards GRI i les declaracions específiques que són obligatòries per a les organitzacions que utilitzen els Estàndards.

Els principis per a l'elaboració d'informes es realitzen per a definir el contingut de l'informe i la qualitat de l'informe. D'altra banda, els estàndards GRI inclouen requeriments (instruccions obligatòries), recomanacions i directrius (explicacions, exemples i antecedents que ajuden a entendre els requeriments). Tots els principis contenen d'un requeriment i una directriu per a saber com aplicar el principi, també inclouen unes proves per a ajudar a avaluar si s'ha aplicat el principi.

Als informes de sostenibilitat es pot observar com contribueix el futur de l'organització en les condicions econòmiques, ambientals i socials en l'àmbit local, regional o internacional. Amb l'informe s'espera veure una relació entre la sostenibilitat i l'estratègia de l'organització.

Cal destacar la importància que tenen en aquests continguts els **grups d'interès**. L'organització ha d'identificar als seus grups d'interès i explicar la seua resposta a les expectatives de l'empresa. Els grups d'interès són entitats o persones que es poden veure afectades significativament per les activitats, productes o servicis de l'organització que informa o accions que poden afectar a la capacitat de l'organització per a portar amb èxit les seues estratègies i complir els seus objectius. També es pot incloure com a grups d'interès les entitats o els individus que tinguen drets legítims a l'organització. És important que l'organització identifique un procés per a tindre en contera les opinions del grup d'interès en temes materials que es tracten. La societat ha d'utilitzar mitjans per a identificar el que van a contribuir els grups d'interès i les expectatives que té la societat d'aquestes contribucions d'una forma **comprensible i accessible**. (GRI, 2016)

Per a oferir més seguretat al procediment i a la informació que s'ha utilitzat, l'organització ha de documentar l'enfocament utilitzat per a identificar als grups d'interès, en quins hi va a col·laborar, com i quan. La credibilitat de l'informe augmenta quan la confiança i la participació entre els grups d'interès i l'organització és major.

A més, en l'informe s'observaran els impactes econòmics, ambientals i socials significatius o els que influeixen als grups d'interès. Un **impacte** es refereix a l'efecte que té una organització front a l'economia, el medi ambient i la societat. També en aquests

informes, s'espera que es pose un èmfasi en els temes amb més prioritat. Que un tema siga material, significa que influeixen en factors interns (missió o estratègia competitiva) i externs (proveïdors o clients) amb els impactes econòmics, ambientals o socials.

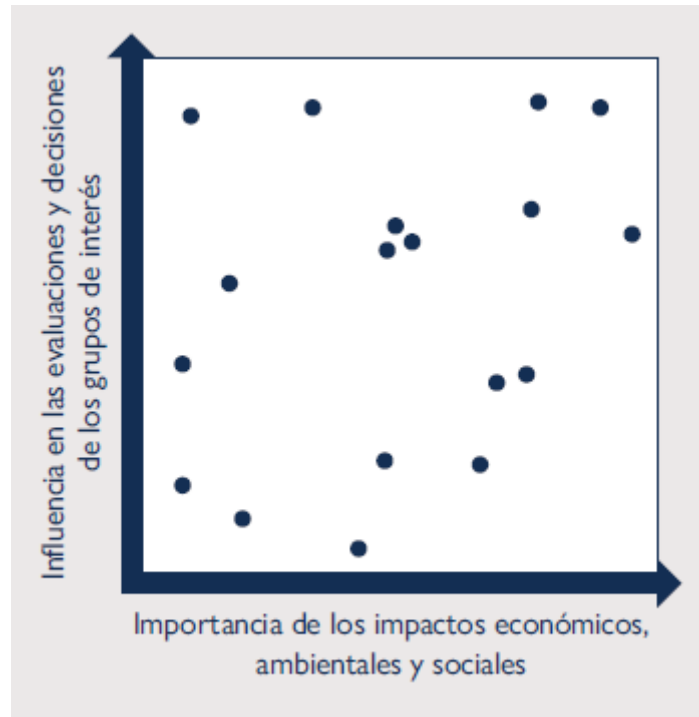


Figura 3. Orientació de la Materialitat per a elaborar un Informe de Sostenibilitat.

Font: (GRI, 2016)

Aquesta figura representa les dues conseqüències necessàries per a avaluar si un tema és material o no. És important en un informe aplicar la materialitat per a enfocar-se amb els temes més importants i que més repercussió poden tindre.

Altre tema important que es tracta en els fonaments és la **exhaustivitat** en l'informe. La exhaustivitat s'aconsegueix amb una informació suficient, la cobertura que va a tindre cada tema, es a dir, els impactes que tindran, i el temps (si inclouen tots els aspectes del temps definit en l'informe). Amb la cobertura, es pot afegir la **precisió** que hi ha que tindre en la informació comunicada. (GRI, 2016)

Altres fonaments significatius són el **equilibri** entre aspectes positius i negatius per a poder donar una avaluació raonada, informació **comparable, fiable i periòdica**.

2. GRI 102: Informació general

Aporta informació de les organitzacions i les pràctiques dels informes de sostenibilitat que realitzen. Es realitza una descripció general del tamany, la ubicació geogràfica i les

activitats de una organització per a ajudar als grups d'interès a entendre la organització i els impactes econòmics, ambientals i socials que es poden trobar. (GRI, 2016)

La organització informant en un informe deu de presentar:

- Nom de la organització.
- Descripció de les activitats de la organització.
- Les marques, productes i servicis principals, i explicar si algun producte esta prohibit en alguns mercats.
- Ubicació de la sede.
- Nombre de països en els que opera.
- Naturalesa de la propietat i forma jurídica.
- Mercats als quals serveix productes i servicis.
- Tamany de la organització.
- Informació dels treballadors de la empresa.
- Descripció de la cadena de subministres.
- Informació del principi de precaució.
- Estatuts, principis o altres documents externs de caràcter econòmic, ambiental o social.
- Afiliacions a associacions.

Per a obtindre més credibilitat les organitzacions utilitzen la verificació externa de l'informe de sostenibilitat (a part dels sistemes de control interns que pot tindre l'organització). Aquest procés és recomanat però no és obligatori declarar que s'ha realitzat conforme als estàndards GRI. (GRI, 2016)

Les organitzacions poden sol·licitar la verificació externa a proveïdors de verificació professionals, altres grups o persones externes que siguen competents. Aquestes persones han de seguir els estàndards professionals de verificació o processos sistemàtics, documentats i amb evidències.

D'acord amb els estàndards del GRI els verificadors deuen:

- Ser independents
- Ser competents en la temàtica i en la pràctica de verificació.

- Aplicar els procediments de control de qualitat al procés de verificació.
- Portar a terme el procés amb procediments definits, sistemàtics, documentats i basats amb evidències.
- Avaluar si l'informe ofereix una presentació raonable i equilibrada amb el treball realitzat.
- Avaluar si la persona que ha realitzat l'informe ha aplicat els estàndards del GRI.
- Emetran un informe escrit i públic amb una opinió o conclusions, una descripció de les responsabilitats de la persona que ha realitzat l'informe i el proveïdor de la verificació i un resum del treball realitzat.

3. GRI 103: Enfocament de gestió

Aporta informació de com l'organització gestiona els temes materials que estan coberts pels estàndards GRI temàtics. En aquesta sèrie s'explica perquè un tema en concret és material, quins impactes té i com gestiona l'organització els diferents impactes. (GRI, 2016)

Els estàndards temàtics inclouen les sèries 200, 300 i 400 que presenten informació econòmica, ambiental i social per a preparar l'informe de sostenibilitat. Com els temes que comprenen les següents sèries son mes específiques amb la informació, no realitzarem una explicació detallada del que incorporen.

En aquesta sèrie apareix que un dels mecanismes per a un seguiment de l'eficàcia de l'enfocament de gestió és l'auditoria o verificació interna o externa.

Capítol 2: La verificació de la Informació No Financera.

2.1. Definició de la verificació de la Informació No Financera.

La verificació de la informació no financera es pot definir com la comprovació de les memòries de Sostenibilitat, Informes Integrats i de Gestió. El resultat de l'anàlisi de la documentació serà un informe de verificació independent.

Cada empresa aporta uns temes variats i amb molta diferenciació als informes de gestió. Per aquesta raó, és difícil la creació d'uns informes estàndards per a totes les empreses, al mateix temps, és complicat obtenir una verificació estàndard per als informes realitzats.

Al capítol 1, s'ha explicat quines empreses són les obligades a presentar informació no financera, però realment no s'observa a la llei que característiques ha de complir una persona per a poder verificar aquests informes. En la llei i en la directiva apareix que es pot realitzar una verificació amb un prestador independent de servicis de verificació. El problema apareix quan a la normativa no s'especifica que és un prestador independent.

Per una altra part, el que exposa el marc normatiu és que els verificadors sols han d'observar que la informació no financera estiga inclosa en l'informe de gestió o que informe l'empresa d'on es pot localitzar. El que no expressa es el que deu de verificar a l'informe que presenta la empresa, la qual cosa significa que cada empresa podrà elegir distintes normatives per a realitzar el seu informe com mes els convinga.

Un altre mètode per a realitzar els informes d'informació no financera és el GRI, però tampoc s'observen les característiques que deuen complir els verificadors. L'únic punt que podem destacar al GRI *Standards* és que verificant-ho amb auditors, verificació interna o externa podem aconseguir una major seguretat als informes.

Per aquesta raó analitzarem dos normes que es poden utilitzar per a la verificació d'informació no financera.

2.2. Norma Internacional d'Encàrrecs d'Assegurament (ISAE 3000).

En primer lloc, la NIEA (Norma Internacional d'Encàrrecs d'Asseguraments) estableix els principis bàsics i essencials, així com una orientació per als que realitzen la comptabilitat d'encàrrecs diferents de l'auditoria general o la revisió d'informació financera. Aquesta NIEA s'aplica als informes d'assegurament a partir de l'1 de gener de 2005. (Federación Internacional de Contadores (IFAC), 2013)

En aquesta norma es poden realitzar dos tipus d'encàrrec:

- Un **encàrrec de seguretat raonable**, significa reduir el risc de l'encàrrec, a un nivell acceptablement baix, depenent de les circumstàncies, perquè pugui donar una conclusió positiva.
- Un **encàrrec de seguretat limitada** significa reduir el risc a un nivell acceptable en el seu encàrrec en funció de les circumstàncies. D'aquesta forma, aquest risc és superior a l'encàrrec de seguretat raonable i serà la base per a expressar una conclusió negativa.

Cal donar importància a la independència que deu tindre el professional amb l'empresa. Si no compleix la independència, ha d'informar els lectors en l'informe i no contindrà en el títol de l'informe la paraula "independent".

El professional deu implementar els procediments de control de qualitat que s'apliquen a l'encàrrec, d'acord amb la Norma Internacional de Control de Qualitat (NICC 1). L'objectiu és proporcionar una seguretat raonable que la firma i el personal compleixen les normes professionals i els requisits legals i reglamentaris.

Únicament podrà acceptar l'encàrrec si la matèria que s'analitza és responsabilitat d'una persona diferent dels destinataris de l'informe o del professional que exerceix. D'aquesta forma, es pot tindre en compte les responsabilitats de cada una de les parts. Si no s'estableix de forma escrita aquesta responsabilitat de les distintes parts, el professional que exerceix considerarà si és apropiat acceptar el encàrrec, ja que la responsabilitat vindrà definida per altres fonts com la legislació o un contracte. Aquestes circumstàncies deuen aparèixer en l'informe d'assegurament.

El professional que exerceix únicament podrà acceptar l'encàrrec si no hi ha cap qüestió que indique que no es puga complir els requisits del Codi d'Ètica del IESBA o de la NIEA. (Federación Internacional de Contadores (IFAC), 2013)

Si el que contracta al professional no és la persona responsable, podrà considerar aquests fets en registres, documentació o altres tipus d'informacions disponibles.

El professional que exerceix deu d'acceptar l'encàrrec si té les aptituds i coneixements específiques que necessita per a realitzar l'anàlisi del treball a realitzar. Suficient coneixement per a identificar i valorar els riscos que pot tindre la matèria objecte de anàlisis i identificar les incorreccions materials i realitzar procediments per a obtindre evidències.

Per a fer un encàrrec es necessari que el professional acorde els terminis del encàrrec en la part contractant per a evitar malentesos. S'han de registrar amb una carta de encàrrec o altra forma adequada de contracte. Si la persona responsable i contractant és distinta, el contingut de la carta de encàrrec pot variar. A més, si el professional rep alguna sol·licitud que modifica la finalitat del informe, no deu acceptar-la sense una justificació raonable. (Federación Internacional de Contadores (IFAC), 2013)

Un punt important per a tindre en compte és la **planificació** i realització del encàrrec. La planificació ajuda a prestar el temps necessari a les àrees més importants, identificar potencials problemes i organitzar i gestionar el encàrrec de forma eficaç i eficient. La planificació desenvolupa una estratègia global del abast, èmfasis, moment de la realització i desenrotllament de l'encàrrec que consisteix en l'enfocament de la naturalesa, moment de realització i extensió dels procediments per a poder obtindre evidències.

Per modificacions en el encàrrec o de fets inesperats el professional pot modificar la planificació durant el treball de l'informe.

El professional deu planificar i realitzar el encàrrec amb una actitud d'escepticisme professional, ja que té que ser conscient que la matèria objecte de anàlisis continga incorreccions materials

Per a avaluar l'adequació del material objecte de anàlisi, el professional deu identificar els materials més importants per als destinataris del informe. Si després de acceptar la realització del encàrrec, el professional observa que el objecte de anàlisi no és adequat, pot expressar una conclusió amb salvetats, desfavorable (Adversa) o una denegació (abstenció). En alguns casos, es pot renunciar a l'encàrrec. (Federación Internacional de Contadores (IFAC), 2013)

Hi ha casos en els quals uns usuaris concrets poden demanar que s'utilitzin altres criteris específics per a realitzar el informe. En aquest cas, en l'informe d'assegurament s'indica que aquests criteris no estan en disposicions legals i únicament poden ser utilitzats per als usuaris específics.

En les matèries que no hi han criteris predeterminats, es realitzen específicament. És el personal que exerceix el que considera si els criteris poden ser adequats.

Al planificar i realitzar el encàrrec, el professional que exerceix deu considerar la importància relativa i el risc que pot tindre.

El professional que exercita té amb compte la materialitat al determinar: la naturalesa, el moment de la realització i extensió dels procediments per a obtenir evidències i avaluar si la matèria està lliure de incorreccions. Per aquesta raó és important que el professional entenga i avalue els factors que poden influir als usuaris.

El professional deu reduir el risc fins a un nivell acceptablement baix en funció de les circumstàncies de cada encàrrec amb el objectiu de obtenir una seguretat raonable per a expressar un informe amb una conclusió positiva.

Generalment hi ha 3 tipus de riscos: risc inherent, risc de control i risc de detecció. La gravetat de cada risc depèn de la naturalesa de la matèria objecte de anàlisi i del tipus de encàrrec que es realitza, raonable o limitat. (Federación Internacional de Contadores (IFAC), 2013)

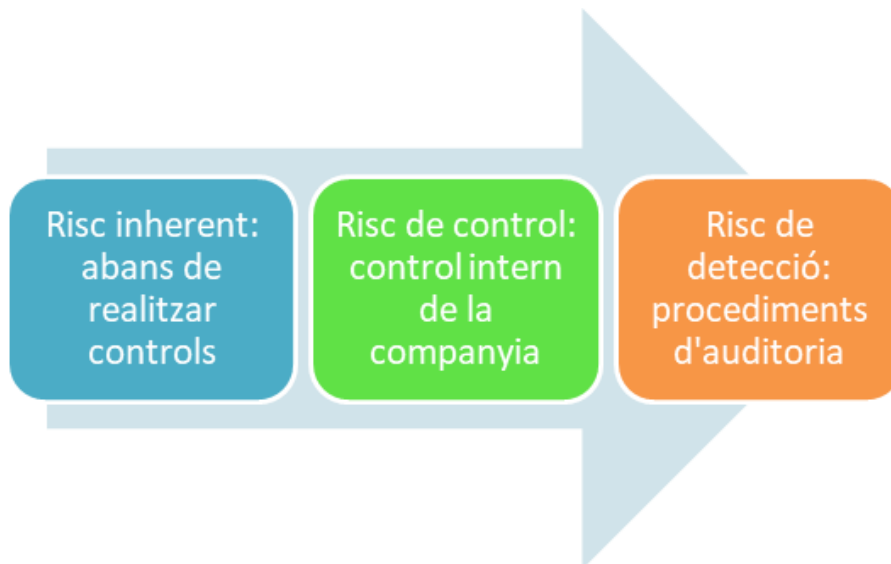


Figura 4. Riscos d'Auditoria.

Font: Elaboració pròpia a partir de la Norma Internacional d'Auditoria (NIA) 315. (ICAC, 2013)

Quan el treball que realitza el professional va acompanyat del treball d'un expert, cal que tinguin conjuntament la qualificació i els coneixements adequats perquè el professional pugui obtenir evidència suficient i adequada.

Hi ha encàrrecs en els quals necessiten coneixements i qualificacions de especialistes per a poder avaluar l'evidència. En aquestes ocasions, el professional que exercita pot decidir utilitzar el treball d'aquestes persones especialitzades. En aquesta NIEA no hi ha informació d'utilització del treball d'un expert amb responsabilitat conjunta amb el professional que exerceix el càrrec. (Federación Internacional de Contadores (IFAC), 2013)

Els experts també han de complir la diligència, que cal tindre totes les persones que intervenen en l'encàrrec, junt amb la responsabilitat que li poden assignar a aquestes persones. El professional que exercita utilitza procediments de control de qualitat per a les responsabilitats que pot tindre cada persona que té alguna feina en l'encàrrec, incloent-hi als experts que no són professionals de la comptabilitat.

El professional que exercita deu tindre suficient coneixement del càrrec per a poder responsabilitzar-se de la conclusió. Al necessitar l'ajuda d'un expert no s'espera que el professional que exercita tinga el mateix coneixement que l'expert però el professional

que exercita tindrà la suficient competència i coneixement per a definir els objectius del treball assignat i en quina relació té amb l'objectiu del encàrrec, observar les raons de les hipòtesis, mètodes i dades que ha utilitzat l'expert i considerar les conclusions del expert.

La suficiència és la mesura quantitativa de l'evidència i l'adequació és la mesura de la qualitat de la evidència (fiabilitat i rellevància). El professional que exercita, utilitza el seu judici i aplica escepticisme professional al avaluar la quantitat i la qualitat de la evidència i per conseqüència, la suficiència i l'adequació per a sustentar l'informe.

Els encàrrecs no solen implicar autenticar documentació, no obstant això el professional que exercita té en consideració la fiabilitat de la informació que utilitzem com a evidència com fotocopies o documents electrònics, així com els controls per a la preparació i conservació quan siga aplicable. (Federación Internacional de Contadores (IFAC), 2013)

Un encàrrec bàsicament és un procés repetitiu i sistemàtic que compren:

1. Obtindre coneixements de la matèria que s'analitza i d'altres circumstàncies del encàrrec, incloent-hi si cal el control intern.
2. Valorar el risc de la matèria objecte d'anàlisi de les incorreccions materials.
3. Al trobar riscos, cal trobar respostes globals i determinar la naturalesa, el moment de la realització i l'extensió dels procediments posteriors.
4. Aplicar els procediments posteriors, utilitzant la inspecció, observació, confirmació, etc.
5. Avaluar la suficiència i l'adequació de l'evidència.

En els aspectes de la seguretat, observem que la "seguretat raonable" és inferior a la seguretat absoluta. Arribar a tindre en un encàrrec un risc zero és rarament assolible al utilitzar proves selectives, limitacions inherents en el control intern, pel fet que molta informació que abasta el professional és més convenient per a l'empresa que conclouent per a l'informe, conclusions que es basen en les evidències de la informació que abasteix l'empresa i en molts casos per les característiques de la matèria objecte d'anàlisi.

Per a realitzar els encàrrecs de seguretat raonable i seguretat limitada s'utilitzen tècniques i habilitats per a obtenir un grau de seguretat i d'aquesta forma, obtenir evidència suficient i adequada. La naturalesa, el moment de la realització i l'extensió dels procediments de obtenció de evidències en un encàrrec de seguretat limitada és menor en comparació a una seguretat raonable. Hi ha algunes matèries objecte de anàlisis que poden existir NIEA específiques que proporcionen orientació per a obtenir evidència suficient i adequada. Si no hi ha cap NIAE específica, s'aplicaran en funció de les circumstàncies dels encàrrecs, especialment, en la matèria objecte d'anàlisis i les necessitats dels destinataris, tenint en compte el temps i el cost. Als dos tipus de seguretat, si el professional que exercita troba alguna qüestió que modifiqui la seua opinió cal profunditzar amb el procediment. (Federación Internacional de Contadores (IFAC), 2013)

El professional que exerceix deu confirmar per escrit les manifestacions per a no obtenir malentesos amb la part responsable. Si no es disposa de manifestacions per escrit, pot concloure amb un informe amb salvetats o una denegació d'opinió produïda per una limitació al abast.

Amb les manifestacions que realitza la part responsable de qüestions materials, el professional que exerceix avalua la seua responsabilitat i les congruències de les evidències obtingudes, considera si els que realitzen les manifestacions estan ben informats i obtenir evidència en cas de tindre una seguretat raonable.

Una manifestació que realitza la part responsable no pot substituir una altra evidència que el professional espera que estiga disponible. Si aquesta evidència hauria de estar disponible i no ho està, produirà una limitació al abast encara que realitze una manifestació.

El professional que exerceix ha de tindre en compte la informació important fins a la data del informe. Tindran importància els fets posteriors que afecten la conclusió de l'informe. (Federación Internacional de Contadores (IFAC), 2013)

Les qüestions més significatives que aporten evidències a l'informe cal que es documenten. A més cal registrar el raonament que s'ha utilitzat en les situacions que s'utilitza el juí professional, incloent-hi els fets rellevants que fan arribar a la conclusió.

Per a aplegar a una conclusió, el professional considerarà totes les evidències pertinents. L'informe serà escrit i expressarà clarament la conclusió de la matèria objecte d'anàlisi. En aquesta NIAE no apareix un format estandarditzat de informe per a tots els encàrrecs de assegurament. En canvi, apareixen elements bàsics que deu incloure l'informe. Els informes de assegurament s'adapten a les circumstàncies específiques de cada encàrrec.

Hi ha dos tipus de informes, el llarg i el curt. El informe curt sols inclou els elements bàsics. En l'informe llarg apareix una descripció dels termes del encàrrec, els criteris utilitzats, el que han trobat de determinats aspectes de l'encàrrec i recomanacions.

Elements bàsics que deuen contindre els informes:

1. Un títol indicant clarament que tracta d'un assegurament independent.
2. Un destinatari, que identifique a qui es dirigeix l'informe.
3. Identificació i descripció de la informació de la matèria objecte d'anàlisi. En aquest punt es pot influir el moment o període de temps que s'ha realitzat l'avaluació, el nom de la entitat, una explicació de les característiques de la matèria objecte d'anàlisi perquè els usuaris puguin entendre-ho. Si la conclusió s'expressa fent referència a l'afirmació de la part responsable, es reproduirà a l'informe.
4. En l'informe d'assegurament s'identifiquen els criteris utilitzats per a avaluar la matèria objecte d'anàlisi per a poder entendre-ho els destinataris.
5. Una descripció de alguna limitació inherent significativa relacionada amb l'avaluació o la mediació de la matèria objecte d'anàlisi. (Federación Internacional de Contadores (IFAC), 2013)
6. Quan els criteris utilitzats per a avaluar o mesurar la matèria objecte d'anàlisi estan disponibles sols per als usuaris els quals són els destinataris de l'informe o el ús de l'informe té una declaració restringida, el professional que exerceix considerarà mencionar-ho a l'informe.
7. S'inclou una declaració identificant a la part responsable i una descripció de les responsabilitats de la part responsable i del professional que exerceix.

8. Una declaració del fet que el encàrrec s'ha realitzat de conformitat amb la NIEA.

9. Un resum del treball realitzat.

En el cas que cap NIEA proporcione informació dels procediments necessaris per a obtenir evidències, el resum pot incloure una descripció del treball realitzat.

En un encàrrec de seguretat limitada, el resum de treball realitzat explicarà que és més detallat que en un encàrrec de seguretat raonable, identificarà les limitacions de la naturalesa, el moment de la realització i l'extensió dels procediments de obtenció de evidència aplicats. És adequat indicar els procediments que no s'han realitzat i que normalment es realitzarien en un encàrrec de seguretat raonable, ja que són més limitats i s'obté menys seguretat.

10. Si la informació sobre la matèria objecte d'anàlisi està composta per diversos aspectes, es poden donar conclusions separades, ja que no tots necessiten el mateix nombre de procediments per a obtenir evidències. En aquest cas, la conclusió deu informar del context en el qual s'han realitzat. (Federación Internacional de Contadores (IFAC), 2013)

En un encàrrec de seguretat raonable, la conclusió deu expressar-se de forma positiva, mentre que un encàrrec de seguretat limitada deu d'expressar-se amb una forma negativa.

11. El informe cal que continga la data del informe d'assegurament per a informar que ha tingut en conter els fets el professional que exerceix fins a aquest moment.

12. El nom de la firma o del professional que exerceix i la localitat especifica que generalment és la ciutat on es troba l'oficina que és responsable del encàrrec.

13. El professional que exerceix pot incloure una altra informació i explicacions sense afectar a la conclusió.

El professional que exerceix no deu expressar una conclusió favorable si existeix una limitació al alcanç del treball realitzat pel professional. És a dir, hi ha una restricció la qual impedeix obtenir l'evidència necessària per a reduir el risc del encàrrec a un nivell

adequat. A més, s'expressara una conclusió amb salvetats o una denegació d'opinió quan no s'observe una declaració fidel en tots els aspectes materials.

A aquesta tabla podem expressar-ho mes fàcilment:

	MATERIAL I NO GENERALITZAT	MATERIAL I GENERALITZAT
INCORRECCIÓ MATERIAL	OPINIÓ AMB SALVETATS	OPINIÓ DESFAVORABLE
NO SOBTE EVIDÈNCIA D'AUDITORIA SUFICIENT I ADEQUADA	OPINIÓ AMB SALVETATS	DENEGACIÓ D'OPINIÓ

Taula 1. Fets que originen l'Opinió Modificada.

Font: Elaboració pròpia a partir de la Norma Internacional d'Auditoria (NIA) 700. (ICAC, 2013)

Realitzant el encàrrec si el professional que exercita s'adona d'altres qüestions rellevants de interès per als responsables del govern resultarà adequat comunicar la informació. (Federación Internacional de Contadores (IFAC), 2013)

El govern en aquesta NIEA fa referència a les persones en les quals s'ha confiat la supervisió, el control i la direcció d'una part responsable. Els responsables s'asseguraran que l'entitat aconseguisca els objectius i informe a les parts interessades. Si la part que ha contractat al professional és diferent dels responsables, no serà adequat comunicar directament als responsables del govern de les responsabilitats.

Les qüestions rellevants per al govern de l'entitat, són aquelles que sorgeixen amb el encàrrec i que són importants i oportunes per als responsables del govern de l'entitat. Aquestes qüestions s'han obtingut amb la realització del encàrrec. Si els terminis del encàrrec no ho inclouen específicament, el professional no està obligat a dissenyar procediments per a identificar-ne.

2.3. Norma d'Assegurament de Sostenibilitat AA1000AS.

La Norma que hem explicat a continuació és la versió del 2008. Hi ha una versió més actualitzada del 2018, però com hem analitzat els informes a partir del 2018 no s'han realitzat amb aquesta nova Norma i era més important explicar la que sí que han utilitzat els informes analitzats.

La norma d'assegurament AA1000AS es va crear per a garantir la credibilitat i qualitat dels informes de sostenibilitat. Aplicant aquesta norma s'espera alinear els aspectes no financers de la sostenibilitat amb els informes financers i l'assegurament de sostenibilitat. La norma d'assegurament té un conjunt d'esquemes de verificació i certificació de continguts específics de sostenibilitat i relacionats amb gasos d'efecte hivernacle, sistemes de gestió mediambiental, gestió de boscos sostenibles o etiquetes de comerç just. (AccountAbility, 2008)

La credibilitat pot millorar-se amb l'assegurament extern independent utilitzant normes professionals acceptades.

La norma està formada per tres parts: la utilització de la norma, l'acceptació d'un encàrrec on s'utilitza la norma i la realització d'un encàrrec d'acord amb la norma.

La norma pot ser utilitzada per proveïdors, professionals d'assegurament de sostenibilitat, per les persones que realitzen informes i busquen l'assegurament amb aquesta norma, per als usuaris dels informes d'assegurament i altres agents que s'encarreguen d'elaborar estàndards.

La AA1000AS observa dos tipus d'encàrrec d'assegurament de sostenibilitat: (AccountAbility, 2008)

1. Principis de AccountAbility:

El proveïdor avaluarà la naturalesa i el alcans del compliment que realitza l'organització. L'objectiu és garantir als grups d'interés com l'organització gestiona el treball sostenible realitzat i com ho comunica en la informació que mostra de sostenibilitat, sense verificar la fiabilitat de la informació.

Avaluaran la informació divulgada, els sistemes i procediments que l'organització utilitza per a complir els principis i la informació que demostra el compliment del treball realitzat.

A l'assegurament de tipus 1 no es requereix una conclusió de la fiabilitat de la informació.

2. Principis de AccountAbility i informació sobre l'exercici.

El proveïdor haurà d'avaluar la naturalesa i el alcans del compliment dels principis com en el primer tipus. A més, el proveïdor avaluarà la fiabilitat de la informació específica, que han acordat en l'encàrrec d'assegurament el proveïdor d'assegurament i l'organització informant. La informació específica, s'utilitza a partir de la rellevància i és necessari que siga significativa la informació per als destinataris. En aquest procés s'inclou una revisió amb exactitud i exhaustivament. Després del treball realitzat pel proveïdor, mostrarà una conclusió relacionada amb la fiabilitat de la informació específica.

Si una organització declara que el seu informe compleix un marc normatiu, el proveïdor proporcionarà resultats i conclusions sobre el compliment del marc nomenat. (AccountAbility, 2008)

D'altra banda, com en un encàrrec d'assegurament es poden tractar **diversos temes**, es pot facilitar un alt assegurament en alguns aspectes i un nivell moderat d'altres temes en el mateix informe d'assegurament. La norma AA1000APS proporciona tots els criteris per a avaluar el compliment amb els principis de AccountAbility.

Hi ha temes específics que poden estar relacionats amb programes de verificació ,per aquesta raó, es podrà admetre com a evidències convencions, obligacions legals, normes, etc.

El **abast** de l'encàrrec cal realitzar-se per escrit d'acord amb l'organització informant. En l'encàrrec de tipus 2, el proveïdor deurà tindre en compte els temes mes rellevants perquè la informació siga significativa per als destinataris.

Abans d'acceptar l'encàrrec, el proveïdor haurà de tindre suficient seguretat que l'organització està actuant de bona fe i els requisits de la norma AA1000AS estiguen al seu abast per a poder obtindre suficient evidències.

El proveïdor identificarà i acordarà amb l'organització la informació que compren l'encàrrec.

No acceptara un encàrrec de tipus 2 ,si no existeixen criteris adequats per a avaluar la informació específica. Aquests criteris seran rellevants, exhaustius, fiables, neutrals, comprensibles i de domini públic.

Amb l'acord de l'assegurament es tractarà el nivell (alt o moderat) amb els principis (tipus 1 o 2).El proveïdor no podrà acordar una modificació del nivell d'assegurament si no existeix una raó justificada, aquest canvi haurà d'aparèixer a l'informe. Si en algun cas, no es poguera aplegar al nivell d'assegurament acordat ,deurà explicar-se a l'informe les raons per les quals no s'ha pogut aconseguir. (AccountAbility, 2008)

Un proveïdor d'assegurament no acceptarà un encàrrec si està excessivament limitat per la relació amb la companyia o amb els grups d'interés, per a elaborar i publicar un informe **independent** i imparcial.

Podran acceptar l'encàrrec, aquelles persones que manifesten que són competents. Podran considerar-se persones competents les quals compleixen:

- Els principis de AccountAbility.
- L'aplicació de pràctiques i normes per a informar i assegurar.
- Les matèries de sostenibilitat (temes específics de l'encàrrec)
- La relació amb els grups d'interés.

Per una altra part, l'organització deurà demostrar les competències institucionals adequades, aquestes són:

- Mecanismes de supervisió de l'assegurament per a garantir la qualitat de la realització.
- Comprensió dels aspectes legals del procés d'assegurament.

- Infraestructures i sistemes per a garantir un servei d'assegurament de qualitat.

En l'acord de contractació es deu incloure almenys:

- La responsabilitat de l'organització i del proveïdor d'assegurament.
- La matèria
- El alcans (incloent-hi el tipus i el nivell)
- La intenció de proporcionar assegurances d'acord amb la AA100AS.

L'encàrrec es realitzarà amb una actitud d'escepticisme professional, és a dir, que avaluarà i reflexionarà de la validesa de l'evidència obtinguda i les implicacions. Quan el proveïdor es trobe en una limitació al alcans, haurà d'exposar-ho a l'informe, reflectint si és possible continuar amb l'encàrrec. Les evidències es deuran documentar i fer una còpia. També, cal documentar el pla d'assegurament, les avaluacions, els judicis importants que s'han pres i les conclusions. (AccountAbility, 2008)

El resultat del procés d'assegurament serà un conjunt de resultats, conclusions i recomanacions publicades a l'informe. Com a mínim l'informe inclourà:

- Destinataris de l'informe d'assegurament
- Responsabilitat de l'organització i del proveïdor
- Normes d'assegurament utilitzades, incloent-hi una referència a la AA1000AS (2008).
- Descripció del alcans, incloent-hi el tipus d'assegurament facilitat
- Descripció de la informació coberta
- Descripció de la metodologia
- Limitacions trobades
- Referència als criteris utilitzats
- Declaració del nivell d'assegurament
- Resultats i conclusions del compliment dels principis de AccountAbility AA1000 de l'exclusivitat, rellevància, i capacitat de resposta.

- Resultats i conclusions de la fiabilitat de la informació específica del treball realitzat (sols al tipus 2)
- Observacions i recomanacions
- Notes de la independència i la competència del proveïdor.
- Nom del proveïdor d'assegurament
- Data i lloc

L'informe a la direcció la realitzara el proveïdor si així s'ha pactat. Aquest informe inclourà les limitacions al alcance de la informació sobre la sostenibilitat, l'encàrrec d'assegurament o la recopilació de l'evidència. (AccountAbility, 2008)

Capítol 3: Les competències professionals del Verificador: Marc actual de l'auditoria interna i externa.

3.1. Definició de les competències professionals del verificador.

A aquest capítol és necessari explicar el significat de competències professionals per a poder expressar correctament el que significa i a què ens referim.

El diccionari de La Reial Acadèmia Espanyola defineix la paraula competència com una actitud per a realitzar alguna cosa o intervindre en algun assumpte determinat. Per una altra banda, la paraula professional és definida com ha dit d'una persona que exerceix la seua professió amb capacitat i aplicació rellevant. La qual cosa significa que la competència professional és el que necessita una persona per a poder realitzar el seu treball correctament, és a dir, tindre els estudis i les qualitats necessàries (Real Academia Española, 2019).

La pregunta que ens fem és quines competències professionals són necessàries per als verificadors d'informació no financera. Per una part, podem pensar que la persona que realitza la verificació de la informació no financera deu complir les mateixes qualitats que un auditor, ja que com podrem observar més endavant la gran majoria són auditors els que ho firmen.

Les competències professionals que deu complir un auditor s'observen a la llei 22/2015. (Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas, 2015)

Primerament, els auditors han d'estar inscrits en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes (ROAC). Per a poder estar inscrit al ROAC és necessari:

- Ser major d'edat.
- Tindre la nacionalitat espanyola o d'algun Estat membre de la Unió Europea.
- No tindre antecedents penals per delictes dolosos.

- Obtindre l'autorització de l'Institut de Comptabilitat i d'Auditoria de Comptes (ICAC).

L'autorització de l'ICAC s'obtindrà amb les següents condicions:

1. Tindre una titulació universitària de caràcter oficial i amb validesa en tot el territori espanyol.
2. Obtindre programes d'ensenyança teòrica i adquirir una formació practica (3 anys mínim en treballs financers i comptables i dos anys de la formació practica amb una auditoria o societat auditora)
3. Superar l'examen d'actitud professional que organitza l'Estat.

Després d'observar les qualitats necessàries per a ser auditor, observem que en tot moment apareixen estudis i practiques en la informació financera. En cap moment s'obtenen les qualitats necessàries per a verificar informació no financera. (Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas, 2015)

Per aquesta raó, descartem que un auditor general complisca les competències professionals per a firmar els informes externs d'informació no financera, en el cas de que haguera d'analitzar que la informació no financera presentada és correcta, però recordem que el nou marc normatiu sols obliga a veure que el document s'ha presentat. Açò realment també produeix un perill en la imatge dels auditors al firmar un informe en informació que potser no presente una imatge fidel.

En les normes que hem analitzat anteriorment podem observar que un auditor no compleix les característiques per a ser un verificador d'informació no financera. A la ISAE 3000 s'explica que sols podrà realitzar aquest treball la persona que tinga els coneixements necessaris per a verificar-ho i que si és un encàrrec especial sí que es pot obtenir ajuda d'un expert, però realment la verificació d'informació no financera cada vegada té més importància i no és cap cas especial. A més, en la norma AA1000AS sí que es pot observar com l'encarregat de realitzar la verificació ha de tindre els coneixements amb matèries de sostenibilitat. Per aquesta raó és necessari analitzar quines són les competències professionals necessàries per a realitzar aquests informes.

Cal destacar la importància d'una bona formació per a ser un auditor i més si es volen realitzar treballs de verificació no financera. Les *Big Four* ja no se centren sols en l'expedient acadèmic, sinó que es fixen en altres competències com idiomes o les qualitats d'una persona. Per aquesta raó, universitats com la Universitat Politècnica de València ha creat les competències transversals per a mostrar a les empreses que els alumnes sí que compleixen qualitats no sols acadèmiques, és a dir, s'analitzen les característiques de les persones. Algunes de les competències que s'analitzen son treball en equip i lideratge, pensament crític o comunicació efectiva. (Universitat Politècnica de València, 2019)

Per últim, per a verificar aquests informes serà necessari aplicar els principis de les Normes Internacionals d'Ètica per a Comptables. D'aquesta forma els verificadors podran oferir als interessats una seguretat, tant com els auditors d'informació financera.

3.2. Consell de Normes Internacionals d'Ètica per a Comptables (IESBA).

a) IESBA 1

El marc global de competències d'auditoria interna (IIA), és una ferramenta per a conèixer les competències necessàries per a complir amb els requisits del Marc Internacional de Pràctiques Professionals (IPPF), per a tindre una exitosa professió com a auditor intern. (International Accounting Education Standards, 2015)

Una competència és la capacitat per a realitzar un treball adequadament amb un conjunt de coneixements, habilitats i comportaments definits. Per aquesta raó, el marc ajuda amb una guia estructurada que permet la identificació, avaluació i desenvolupament de les competències d'un auditor intern.

Al Marc apareixen deu competències bàsiques recomanades per a cada nivell de treball (personal d'auditoria interna, la gestió d'auditoria interna i el director executiu d'auditoria). Cada competència central anirà acompanyada de competències més detallades que complementen la idea central. Aquesta norma s'ha realitzat perquè l'utilitzen:

- Auditors interns per a desenvolupar competències que els ajuden a complir els seus objectius professionals individuals.
- Persona o grups de certificació o de creació de cursos.
- Treballadors o altres professionals per a comparar o avaluar les competències requerides per a un auditor intern.
- El IIA i els instituts corresponents desenvoluparan estratègies per a tindre suport internacional.
- Els estudiants puguen comprendre com poder arribar a complir amb èxit la professió d'auditor intern i poder avaluar els seus plans de desenvolupament professional.
- La comunitat acadèmica oferisca les competències professionals necessàries.

- Reclutadors i professionals de recursos humans per a poder definir una descripció correcta de treball i reclutar a personal adequat.

Les deu competències bàsiques que apareixen en el marc són:

- Ètica professional: promou i aplica l'ètica professional.
- Gestió d'auditoria interna: desenvolupa i gestiona la funció d'auditoria interna.
- IPPF: aplica el marc internacional de pràctiques professionals.
- Govern, risc i control apropiat per a l'organització.
- Visió per als negocis. És la forma de comprendre l'organització del client, la seua cultura, la forma en què funciona, el sector en el qual opera i els factors globals i locals que actuen sobre l'empresa. D'aquesta forma els auditors proporcionen una garantia i assessorament efectiu que dona valor a l'organització.
- Comunicació amb els impactes de l'organització.
- Persuasió i col·laboració.
- Pensament crític: aplica anàlisis de processos, intel·ligència de negocis i tècniques de resolució de problemes.
- Entrega d'auditoria interna: ofereix treballs d'auditoria interna.
- Millora i innovació: adopta els canvis i impulsa la millora i la innovació.

L'ètica professional i la gestió d'auditoria interna proporciona una base firme per a l'entrega de l'auditoria interna. L'objectiu d'un auditor és realitzar un servei eficaç, per aquesta raó s'ha de seguir uns estàndards ètics i coordinar els recursos i activitats a realitzar. (International Accounting Education Standards, 2015)

Els punts forts de l'experiència d'un auditor són l'IPPF, el risc, el control i la visió per als negocis.

Com hi ha tanta diversitat d'aquesta pràctica professional en tot el món, existeixen dificultats pràctiques per a dissenyar un marc que es considere integral i universalment aplicable, d'altra banda el marc aconsegueix donar una major confiança als interessats. D'aquesta forma, es millora la qualitat de l'educació professional comptable en tot el món en totes les seues fases com el DPI (desenvolupament professional inicial) o DPC

(desenvolupament professional continu)

La norma també defineix el que inclou la professió comptable, entre les seues feines, destaca preparar, analitzar i informar d'informació tant financera com no financera i realitzar l'auditoria d'informació financera i no financera.

En el procés per a desenvolupar la competència professional s'observa l'educació, però no és l'únic procés, sinó que es complementa amb la capacitació i amb l'experiència practica. (International Accounting Education Standards, 2015)

L'educació general es pot obtindre de distintes formes i entorns, i comença abans de realitzar el programa d'educació professional en comptabilitat i pot continuar amb el DPI i el DPC.

Al realitzar la fase del DPI s'inclou l'educació professional en comptabilitat, experiència practica i avaluació. L'educació professional en comptabilitat és l'educació i la capacitació de competències tècniques, habilitats professionals, valors professionals, ètica i actituds fins que demostren que tenen els requisits per a ser un comptador professional.

En canvi, el DPC permet al comptable continuar realitzant de forma competent les seues funcions. Aquests requisits poden variar depenent del rol que tinga en la seua carrera professional. (International Accounting Education Standards, 2015)

A aquest marc, també tenen rellevància els IES (estàndards internacionals d'educació). Són requisits per a ingressar en programes d'educació professionals en comptabilitat, DPI o DPC. El que intenta el IAESB és tindre en compte la diversitat que hi ha en altres països tan culturals, lingüístics, educatius, laborals, etc.

b) IESBA 2

Està dirigit als membres de la Federació Internacional de Comptables (IFAC), que tenen la responsabilitat de què les persones que tinguen el DPI complisquen els requisits marcats. L'objectiu d'aquest IES és establir les competències tècniques que necessiten

desenvolupar i demostrar al final del DPI els aspirants a comptadors professionals. (the International Accounting Education Standards Board, 2014)

Per a aspirants en **comptabilitat financera i informes** deuran complir:

- Aplicar principis comptables a les transaccions.
- Aplicar les Normes Internacionals d'Informació financera (NIIF) o altres normes rellevants a les transaccions.
- Avaluar la idoneïtat de les polítiques comptables utilitzades per a preparar els estats financers.
- Preparar els estats financers, incloent-hi els estats financers consolidats d'acord amb les NIIF o altres normes rellevants.
- Interpretar estats financers i divulgacions relacionades.
- Interpretar informes que inclouen informació no financera com els informes de sostenibilitat i informes integrats.

Per a aspirants de **comptabilitat de gestió**:

- Aplicar tècniques per a assegurar les decisions en la gestió, incloent-hi els costos de productes, anàlisis de les variacions, la gestió d'inventari i l'elaboració de pressupostos i pronòstics.
- Aplicar tècniques quantitatives apropiades per a analitzar el comportament dels costos.
- Analitzar informació financera i no financera per a proporcionar informació important a la gerència.
- Preparar informes per a mantindre les decisions preses de gestió, incloent-hi els informes de planificació, pressupostos, gestió de costos, control de qualitat, etc.
- Avaluar l'acompliment de productes i segments de negocis.

Per a aspirants de **finances i gestió financera**:

- Comparar les distintes fonts de finançament disponibles per a una organització.
- Analitzar el flux de caixa i els requisits de capital de treball d'una organització.
- Analitzar la posició financera actual i futura d'una organització.

- Avaluar la idoneïtat dels components utilitzats per a calcular el cost de capital d'una organització.
- Aplicar tècniques de pressupost de capital en l'avaluació de decisions d'inversió de capital.
- Explicar l'enfocament de valoració dels ingressos, els actius i el mercat utilitzat per a les decisions d'inversió, la planificació comercial i la gestió financera a llarg termini.

Per a aspirants en **fiscalitat**: (the International Accounting Education Standards Board, 2014)

- Explicar el compliment dels impostos nacionals i els requisits de presentació.
- Preparar càlculs d'impostos directes i indirectes per a individus i organitzacions.
- Analitzar els problemes d'impostos associats amb transaccions internacionals no complexes.
- Explicar les diferències entre planificació fiscal, evasió i frau fiscal.

Per a aspirants **d'auditoria i assegurament**:

- Descriure els objectius i les etapes involucrades en la realització d'una auditoria d'estats financers.
- Aplicar estàndards d'auditoria rellevants i les lleis i regulacions aplicables a una auditoria d'estats financers.
- Avaluar els riscos d'incorrecció material en els estats financers i considerar l'impacte en l'estratègia d'auditoria.
- Aplicar mètodes quantitativs que s'utilitzen en treballs d'auditoria.
- Explicar els elements clau d'assegurament i les normes aplicables rellevants.

Per a aspirants de **govern, gestió de riscos i control intern**: (the International Accounting Education Standards Board, 2014)

- Explicar els principis de bon govern, inclosos els drets i responsabilitats dels propietaris, inversors i encarregats del govern. També, explicar el paper de les parts interessades en els requisits del govern, divulgació i transparència.
- Analitzar els components del marc de govern d'una organització.

- Analitzar els riscos i oportunitats d'una organització utilitzant un marc de gestió de riscos.
- Analitzar els components de control intern relacionats amb la informació financera.

Per a aspirants de **lleis i regulacions comercials**:

- Explicar les lleis i reglaments que tenen les diferents formes de les persones jurídiques.
- Explicar les lleis i reglaments que es poden aplicar a l'entorn en el qual opera el comptable professional.

Per a aspirants de **tecnologies de la informació**:

- Analitzar l'adequació dels controls generals de la tecnologia de la informació i els controls d'aplicació importants.
- Explicar com la tecnologia de la informació contribueix a analitzar informació i a prendre decisions.
- Utilitzar la tecnologia de la informació per a prendre decisions a través d'anàlisis de negocis.

Per a aspirants en **negocis i organitzacions ambientals**: (the International Accounting Education Standards Board, 2014)

- Descriure l'entorn en el qual opera una organització, incloent-hi les principals forces econòmiques, legals, polítiques, socials, tècniques, internacionals i culturals.
- Analitzar aspectes de l'entorn global que afecten el comerç internacional i a les fiances.
- Identificar les característiques de la globalització, incloent-hi el paper de les multinacionals, el comerç electrònic i els mercats emergents.

Per a **aspirants d'economia**:

- Descriure els principis fonamentals de la microeconomia i de la macroeconomia.

- Descriure l'efecte dels canvis en els indicadors macroeconòmics de l'activitat empresarial.
- Explicar els diferents tipus d'estructures de mercat, inclosa la competència perfecta, la competència monopolista, el monopoli i l'oligopoli.

Per a aspirants **d'estratègia i de gestió empresarial**:

- Explicar les diverses formes en què les organitzacions poden ser dissenyades i estructurades.
- Explicar el propòsit i la importància de les àrees funcionals i operatives dins de les organitzacions.
- Analitzar els factors externs i interns que poden influir en l'estratègia d'una organització.
- Explicar els processos que poden utilitzar-se per a implementar l'estratègia d'una organització.
- Explicar com es poden utilitzar les teories del comportament organitzacional per a millorar el treball de l'individu, els equips i l'organització.

Els organismes del IFAC s'encarregaran de revisar i actualitzar l'educació necessària, junt amb les activitats d'avaluació. D'aquesta forma, es protegeix l'interès públic, es millora la qualitat del treball dels comptables professionals i es promou la credibilitat de la professió comptable. A més, cada organisme del IFAC pot incloure àrees de competències addicionals, augmentar el nivell de competències per a algunes àrees de competència o desenvolupar resultats d'aprenentatge addicionals per a treballar dins d'un sector particular o per a un rol particular. (the International Accounting Education Standards Board, 2014)

c) IESBA 3

A aquest apartat s'observa el resultat d'aprenentatge de les habilitats professionals que cal demostrar un comptable professional al final del DPI. (the International Accounting Education Standards Board, 2014)

Les habilitats professionals són les habilitats intel·lectuals, interpersonals i de comunicació, personals i organitzatives que un comptable professional integra amb la

competència tècnica i els valors professionals, l'ètica i les actituds per a demostrar la competència professional. Són 4 les habilitats que es busquen:

1. Habilitats intel·lectuals. És la capacitat d'un comptable per a resoldre problemes, prendre decisions i exercir el judici professional.
2. Habilitats interpersonals i de comunicació. Es relaciona amb la capacitat de treballar i interactuar amb altres.
3. Habilitats personals. Actituds personals i el comportament que ha de tindre un comptable professional.
4. Habilitats organitzatives. Treballar eficaçment per a obtindre els resultats òptims de les persones i dels recursos disponibles.

A les **habilitats intel·lectuals** es tindrà en conter: (the International Accounting Education Standards Board, 2014)

- Avaluar informació d'una varietat de fonts i perspectives a través de la investigació, l'anàlisi i la integració.
- Aplicar el judici professional, inclosa la identificació i avaluació d'alternatives per a donar conclusions ben raonades basades en fets reals i circumstàncies importants.
- Identificar quan és apropiat consultar amb especialistes per a resoldre problemes i arribar a conclusions.
- Aplicar raonaments, anàlisis crítics i pensament innovador per a resoldre problemes.
- Recomanar solucions a problemes no estructurats i multifacètics.

Per a les **habilitats interpersonals i de comunicació**:

- Cooperació i treball en equip quan es treballe amb objectius organitzacionals.
- Comunicar-se de manera clara i concisa al presentar, debatre o informació en situacions formals i informals, tant de forma escrita com oral.
- Demostrar consciència de les diferències culturals i lingüístiques.
- Aplicar tècniques d'escolta efectiva i entrevistes efectives.
- Aplicar habilitats consultives de negociació per a arribar a solucions i acords.

- Tindre les habilitats suficients per a minimitzar o resoldre conflictes, resoldre problemes i maximitzar oportunitats.
- Presentar idees i influir amb altres per a donar compromís i suport.

Per a les **habilitats personals**: (the International Accounting Education Standards Board, 2014)

- Demostrar un compromís amb l'aprenentatge permanent.
- Aplicar escepticisme professional amb preguntes i avaluacions crítiques de tota la informació.
- Establir alts estàndards personals d'entrega i monitoritzar el compliment personal amb retroalimentació d'altres i reflexions.
- Gestionar el temps i els recursos per a aconseguir compromisos professionals.
- Anticipar-se als desafiaments i planificar les possibles solucions.
- Aplicar una ment oberta a noves oportunitats.

Per a les **habilitats organitzatives**:

- Emprendre tares d'acord amb les pràctiques establides per a complir amb els terminis.
- Revisar el seu propi treball i el d'altres per a determinar si compleix amb els estàndards de qualitat de l'organització.
- Aplicar les habilitats de gestió de persones per a motivar i desenvolupar a altres.
- Aplicar habilitats de lideratge per a influir amb altres perquè treballen cap a les metes organitzacionals.
- Aplicar ferramentes i tecnologia apropiada per a augmentar l'eficiència i l'eficàcia i millora per a prendre decisions.

Aquestes habilitats descrites les aconseguiran al final de l'IPD sense tindre en compte una especialització o diferent funció comptable. (the International Accounting Education Standards Board, 2014)

d) IESBA 5

En aquest apartat, es parla de l'experiència pràctica que necessiten els aspirants a comptables professionals al final del DPI. L'experiència pràctica es refereix al lloc de

treball i altres activitats que són importants per a desenvolupar la competència professional. (the International Accounting Education Standards Board, 2013)

Després de completar els estudis de l'IPD, els aspirants deuran mostrar que han adquirit competència tècnica, habilitats professionals i valors professionals, ètics i actituds necessàries per a realitzar el paper de comptable professional.

Per a mesurar l'experiència pràctica es basen en tres tipus:

1. Resultats: Els comptables demostraran, mitjançant els resultats, que han obtingut experiència pràctica.
2. Aportacions: Els aspirants demostraran amb aportacions que han obtingut suficient experiència pràctica.
3. Una combinació de resultats i d'aportacions. Deuran complir els requisits dels quals es basen en resultats i en aportacions, segons corresponga.

Aquesta experiència es pot aconseguir mitjançant una educació formal (títols i cursos) o amb una capacitat en el lloc de treball.

L'avaluació d'aquesta experiència també és un punt important a tractar. Si estem davant d'una experiència basada en resultats, es podran mesurar els resultats aconseguits amb un mapa de competències o revisar el projecte d'investigació. Al contrari, si ens trobem en una experiència basada amb les aportacions, es podrà avaluar amb registres d'assistència, fulles de temps, diaris de treball, etc.

Aquest procés d'avaluació es realitza amb un supervisor que és responsable de dirigir, assessorar i ajudar als aspirants. (the International Accounting Education Standards Board, 2013)

Capítol 4: Estudi de les competències necessàries per als verificadors.

Aquest apartat el dividirem en dos subapartats. Per una part, les empreses de l'IBEX 35, i per una altra part, empreses que han depositat informes al GRI en 2018. En cada apartat observarem una anàlisi del *reporting* i de la verificació independent de la informació no financera.

4.1. Empreses del IBEX 35

a) *Reporting*

Davant la necessitat de conèixer les capacitats necessàries per a realitzar una verificació externa d'informació no financera, primerament, hem analitzat les empreses de la Borsa de Madrid en 2019. (Borsa de Madrid, 1)

La població que hem analitzat són totes les empreses que formen part de l'Ibex 35. Per tant, esta composta per 35 empreses. D'aquestes empreses la mostra la podem definir com les empreses que sí que disposen de memòries de sostenibilitat en l'any 2018, de les quals, sols podem realitzar l'estudi a 34 empreses.

La raó per la qual disposem de 34 empreses de mostra és perquè una de les empreses que estan en l'IBEX 35 no disposa d'informes d'informació no financera en l'any 2018. Aquesta companyia, la qual no ha presentat una Memòria de Sostenibilitat, és Masmovil.

D'altra banda, als informes de gestió que hem analitzat de l'IBEX 35, es pot destacar que tots han seguit els GRI Standards.

Si realitzem un estudi de les empreses de l'IBEX 35 d'anys anteriors podrem observar una semblança. En l'any 2017, contem amb una població de 35 empreses que estan a l'IBEX 35 i una mostra de 34 empreses. L'empresa IAG en l'any 2017 no va presentar ninguna Memòria de Sostenibilitat.

L'any 2016, disposem de la mateixa població al ser les empreses que estan a l'IBEX 35, però observant les Memòries obtenim una mostra de 33 empreses, al obtindre 2 empreses que no presenten Informes de Gestió. Aquestes empreses són *International Airlines Group (IAG)* i *Siemens Gamesa*.

Com hem comentat anteriorment, en 2017 son totes les empreses les que han presentat els documents basant-se en les normes del GRI *standards*. Però als anys 2017 i 2016 és quan s'implantaren les noves normes del GRI i no totes les memòries es realitzen amb les mateixes versions.

Observem les normes del GRI que han utilitzat al 2017:

EMPRESSES IBEX 35	GRI UTILITZAT
Abertis	gri standards
Acciona	gri standards
Acerinox	gri standards
ACS	gri standards
Amadeus	gri standards
Banco Sabadell	Estàndards propis
Bankia	gri standards
Bankinter	g4
BBVA	gri standards
Caixabank	g4
Cellnex	gri standards
Dia	gri standards
Enagas	gri standards
Endesa	gri standards
Ferrovial	gri standards
Gas Natural	gri standards
Grifols	g4
Iberdrola	gri standards
Inditex	gri standards
Indra	gri standards
Mapfre	gri standards
Mediaset	g4
Meliá Hotels	gri standards
Merlin	gri standards
Red Eléctrica	gri standards
Repsol	g4
Santander	gri standards
Técnicas Reunidas	g4
Telefónica	g4

Taula 2. Versions del GRI utilitzades per les empreses de l'IBEX 35 al 2017.

Font: Elaboració pròpia a partir dels informes de les empreses de l'IBEX 35.

En aquesta taula observem les empreses de l'IBEX 35 que han presentat tant els informes de Sostenibilitat com les memòries de verificació independents. En total disposem de 29 empreses, de les quals, 7 estan realitzades amb les Normes de GRI G-4,

21 amb les Normes GRI Standards i 1 empresa ha realitzat la memòria amb els seus indicadors propis.

Al 2016 les normes que s'han utilitzat son les següents:

EMPRESES IBEX 35	GRI UTILITZAT
Acciona	g4
ACS	gri standards
Amadeus	g4
B. Popular	g4
B.Sabadell	g4
Bankia	g4
Bankinter	g4
BBVA	g4
Caixabank	g4
Cellnex	g4
DIA	g4
Enagás	g4
Endesa	gri standards
Ferrovial	g4
Gas Natural	gri standards
Grifols	gri standards
Iberdrola	g4
Inditex	g4
Indra	gri standards
Mapfre	g4
Mediaset	g4
Melia	g4
Merlin	gri standards
REC	g4
Repsol	g4
Santander	g4
Técnicas Reunidas	g4
Telefónica	g4

Taula 3. Versions del GRI utilitzades per les empreses de l'IBEX 35 al 2016.

Font: Elaboració pròpia a partir dels informes de les empreses de l'IBEX 35.

A aquesta taula també estan les empreses de l'IBEX 35 que han presentat informes de Sostenibilitat i han presentat les memòries de verificació independent. En aquest cas s'observa com la gran majoria d'empreses han utilitzat les Normes del GRI en la versió G-4. Disposem de 28 empreses, de les quals, 22 presentaren els informes amb les Normes del GRI G-4 i 6 presentaren el nou model de GRI Standards.

Per tant es pot observar com els informes presentats han modificat les seues normes d'acord amb les modificacions en la normativa. Obtenint un 100% al 2018, un 72,4% al 2017 i un 21,4% al 2016 del GRI Standards.

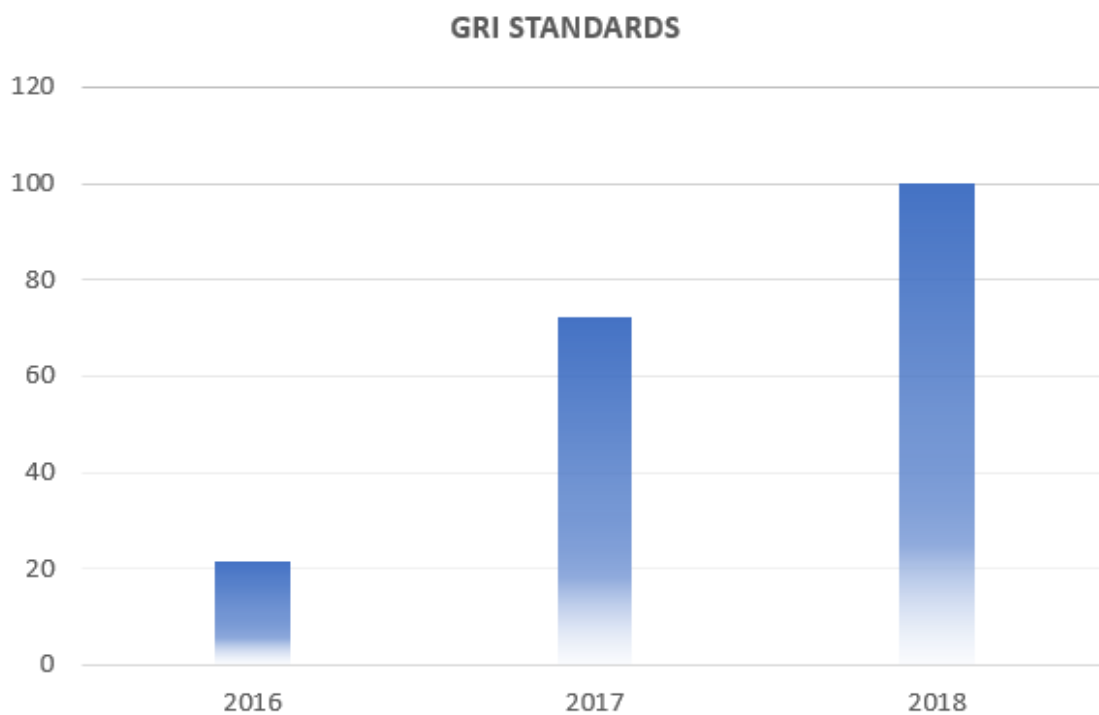


Figura 5. Evolució de la nova Norma del Gri Standards.

Font: Elaboració pròpia a partir de l'anàlisi dels informes de les empreses de l'Ibex 35.

Com en 2016 es quan s'observa que les empreses es canvien al GRI Standards, es pot destacar quines empreses son les que busquen ser líders en la informació no financera. En aquest cas, el sector que mes observem es el del Petroli i Energia, al ser un dels sectors mes regulats.

b) Verificació

A aquest apartat nomenat verificació explicarem l'anàlisi que hem realitzat dels informes de verificació independent de la informació no financera de les empreses de l'IBEX 35.

A 2017 disposem d'una població de 34 empreses que han presentat Memòries de Sostenibilitat. Com hem dit anteriorment és l'empresa MasMovil la que no ha depositat cap Informe de sostenibilitat.

La mostra de la verificació és de 33 empreses, ja que Immobiliària Colonial no ha inclòs a la Memòria un informe de verificació independent de la informació presentada. Per tant, la mostra que estem analitzant són les empreses que han realitzat en la seua memòria un informe de verificació.

En l'any 2017, disposem d'una població de 34 empreses que han presentat Memòria de Sostenibilitat i s'obté una mostra de 29 empreses que han inclòs l'informe de verificació independent. Les empreses que en 2017 no han realitzat una verificació són Viscofan, Aena, Arcelormittal, Gamesa i Colonial.

Continuant amb l'anàlisi horitzontal, a l'any 2016 hi ha una població de 33 empreses que han realitzat Informes Integrats i una mostra de 28 empreses que han inclòs l'informe de verificació independent. Les empreses que al 2016 sí que presentaren Informes Integrats però no realitzaren la verificació són Viscofán, Acerinox, AENA, Abertis i ArcelorMittal.

Els informes de verificació independent han anat en augment en els últims anys. Aquest augment és produït per la preocupació de les empreses per cuidar la seua imatge de sostenibilitat i per l'actualització de la normativa a Espanya.

Obtenim un ràtio elevat a partir de la població i de la mostra que hem analitzat. A 2018 tenim un 97%, a 2017 un 85% i a 2016 un 84,8% de verificacions realitzades. Per tant, la verificació de la informació no financera és un treball actual per als verificadors o auditories que realitzen aquesta feina.

Amb les empreses que han presentat memòries hem analitzat:

- Els informes de verificació externs.
- Les companyies que han firmat.
- L'auditor o persona que ha firmat l'informe.

Amb el anàlisi realitzat, obtenim la següent taula:

EMPRESAS IBEX 35	EMPRESA AUDITORA	AUDITOR
ACCIONA	KPMG Asesores, S.L	Patricia Reverter Guillot
ACERINOX	KPMG Asesores, S.L	Patricia Reverter Guillot
ACS	KPMG Asesores, S.L	Patricia Reverter Guillot
AENA	Valora consultores de gestión S.L.	Senén Ferreiro Páramo
AMADEUS	KPMG Asesores, S.L	Patricia Reverter Guillot
ARCELORMITTAL	Deloitte S.L	Iñigo Úrculo
BANCO SABADELL	PWC Auditores, S.L.	Ignacio Marull
BANCO SANTANDER	PWC Auditores, S.L.	Pablo Bascones
BANKIA	Ernest&Young, S.L.	Alberto Castilla Vida
BANKINTER	PWC Auditores, S.L.	Pablo Bascones
BBVA	KPMG Asesores, S.L	Ramón Pueyo Viñuales
CAIXABANK	PWC Auditores, S.L.	Ignacio Marull
CELLNEX	Deloitte S.L	Helena Redondo
CIE AUTOMOTIVE	PWC Auditores, S.L.	Pablo Bascones
ENAGAS	Ernest&Young, S.L.	Alberto Castilla Vida
ENCE	Deloitte S.L	Helena Redondo
ENDESA	Ernest&Young, S.L.	Alberto Castilla Vida
FERROVIAL	Deloitte S.L	Helena Redondo
GRIFOLS CL.A	KPMG Asesores, S.L	Patricia Reverter Guillot
IAG	Ernest&Young, S.L.	Antonio Capella Elizalde
IBERDROLA	PWC Auditores, S.L.	Pablo Bascones
INDITEX	KPMG Asesores, S.L	Patricia Reverter Guillot
INDRA A	Deloitte S.L	Helena Redondo
MAPFRE	KPMG Asesores, S.L	Patricia Reverter Guillot
MEDIASET	Deloitte S.L	Helena Redondo
MELIA HOTELS	PWC Auditores, S.L.	Ramon Abella
MERLIN	PWC Auditores, S.L.	Pablo Bascones
NATURGY	Ernest&Young, S.L.	Antonio Capella Elizalde
R.E.C	Ernest&Young, S.L.	Alberto Castilla Vida
REPSOL	PWC Auditores, S.L.	Pablo Bascones
SIEMENS GAME	Ernest&Young, S.L.	Maria del Transito Rodriguez Alonso
TELEFONICA	PWC Auditores, S.L.	Pablo Bascones
VISCOFAN	Deloitte S.L	Helena Redondo

Taula 4. Empreses de l'Ibex 35 que disposen de memòries de gestió.

Font: Elaboració pròpia.

A aquesta taula es pot observar com disposem de 32 empreses per a realitzar l'estudi, amb l'empresa auditora a la qual corresponen els auditors que firmen l'informe de verificació. S'observa que el nombre de verificadors es repeteix en alguns casos, i es redueix significativament el nombre de verificadors a analitzar.

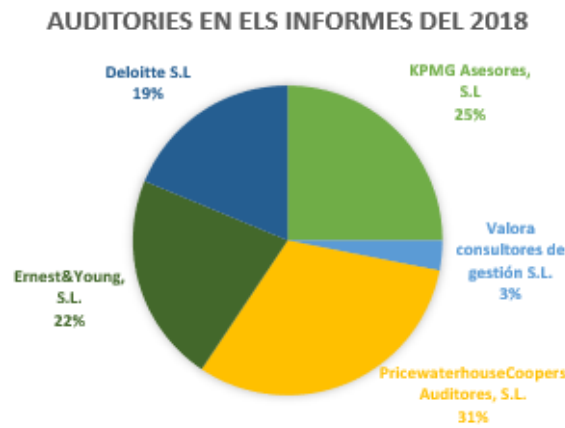


Figura 6. Auditories que han realitzat els informes externs d'informació no financera.

Font: : Elaboració pròpia a partir dels informes analitzats..

Primer analitzarem les empreses auditores que han realitzat aquests informes. Com podem observar a la Il·lustració anterior la gran majoria estan realitzades per PricewaterhouseCoopers Auditores, S.L. (PWC). Al contrari, l'empresa Valora consultores de gestión S.L. ha realitzat una menor part d'informes. Cal destacar que Valora consultores de gestión S.L. no correspon a les Big Four que són les restants firmes que podem observar al gràfic (KPMG Asesores, S.L, PricewaterhouseCoopers Auditores, S.L., Ernest&Young, S.L. i Deloitte S.L).

A diferència de les Big Four, Valora consultores de gestión S.L. és una empresa que realitza treballs de consultoria, enginyeria i desenvolupament tecnològic. L'objectiu de la companyia és que les empreses cada vegada més segueixen un model de negoci més sostenible. Per aquesta raó, aquesta empresa està especialitzada en la llei 11/2018 d'informació no financera i diversitat. L'empresa no està situada sols en Espanya, sinó que podem trobar distintes filials pel món. (Valora Consultores, 2019)

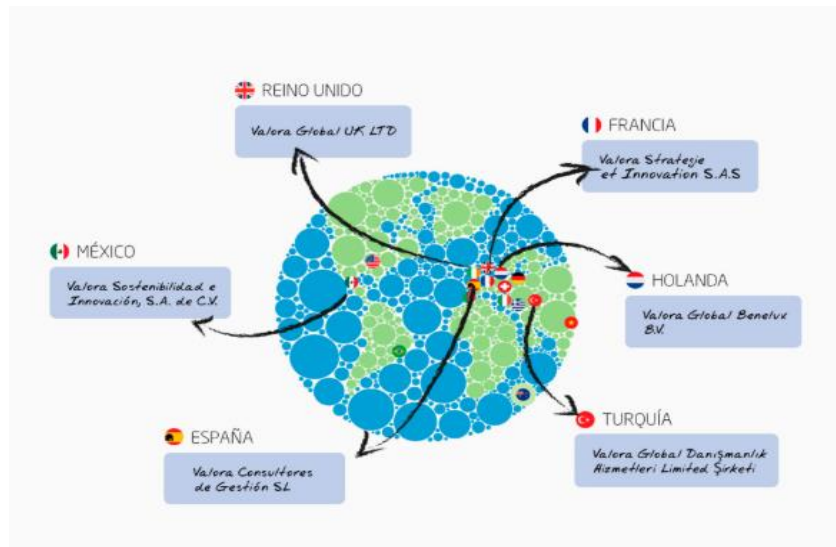


Figura 7. Diferents filials de l'empresa Valora consultores de gestión S.L.

Font: (Valora Consultores, 2019)

Després, de les 32 empreses que hem analitzat, hem observat les persones que han firmat aquests informes. Sabent les persones que ho han firmat podem observar que estudis tenen o qualitats que poden ser característiques d'un verificador d'informació no financera. Els auditors que han firmat els informes son:

- Patricia Reverter Guillot
- Senén Ferreiro Páramo
- Ignacio Marull
- Pablo Bascones
- Alberto Castilla Vida
- Ramón Pueyo Viñuales
- Helena Redondo
- Antonio Capella Elizalde
- Ramon Abella
- Maria del Transito Rodriguez Alonso
- Iñigo Úrculo

Com sols disposem de 11 persones analitzant les empreses de l'IBEX 35, analitzarem més empreses per disposar d'una informació conclouent.

A l'informe de verificació, quan una empresa ha seguit les normes de GRI Standards, (com havem nomenat anteriorment totes les memòries del 2018 han seguit aquestes normes) es pot observar un paràgraf semblant a aquest: (BBVA, 2018)

La formulación del EINF incluido en el Informe de Gestión del Banco, así como el contenido del mismo, es responsabilidad del Consejo de Administración del Banco. El EINF se ha preparado de acuerdo con los contenidos recogidos en la normativa mercantil vigente y siguiendo los criterios de los *Sustainability Reporting Standards* de Global Reporting Initiative (estándares GRI) seleccionados y de acuerdo a lo mencionado para cada materia en la tabla "Indicadores GRI" que figura en el citado Informe de Gestión.

Si per una altra part observem en els informes les normes que han utilitzat per a verificar-los, obtindrem aquesta taula:

EMPRESSES	ISAE 3000	ISAE 3410	NICC 1	AA1000
ACCIONA	X	X	X	
ACERINOX			X	
ACS			X	
AENA			x	
AMADEUS	X		X	
BANCO SABADELL	X		X	
BANCO SANTANDER	x		x	
BANKIA	x		x	
BANKINTER	x		x	
BBVA	x		x	
CAIXABANK	X		X	X
CELLNEX	x		x	x
CIE AUTOMOTIVE, S.A.	X		X	
ENAGAS			x	x
ENCE	X		X	
ENDESA	X		X	
FERROVIAL			x	x
GRIFOLS CL.A	x	x	x	
IAG	x		x	
IBERDROLA	x		x	x
INDITEX	x		x	
INDRA A	x		x	x
MAPFRE	X		X	
MEDIASET	x		x	
MELIA HOTELS	x		x	
MERLIN	x		x	
NATURGY	x		x	x
R.E.C	x		x	
REPSOL	x		x	x
SIEMENS GAME	x		x	
TELEFONICA	x		x	x
VISCOFAN	x		x	

Taula 5. Normes utilitzades per els verificadors en les empreses de l'Ibex 35.

Font: Elaboració Pròpia a partir del anàlisis d'empreses realitzat.

Al analitzar els informes també hem pogut observar quines eren les normes de verificació que seguien els verificadors. Com es pot observar, les normes més utilitzats son el ISAE 3000 i la NICC 1.

En alguns casos, als informes de verificació s'observaven altres normes no tan comunes en la gran majoria dels informes. Un exemple d'aquests casos es en l'empresa

Telefonica que utilitzaven també la Norma ISO 14064 o l'empresa AENA amb la Norma ISO 14001. (AENA , 2018) (Telefonica, 2018)

Seguint amb l'informe del BBVA, podem observar un exemple de com expressen els verificadors les normes que utilitzen a l'informe. (BBVA, 2018)

El paràgraf característic d'utilitzar els requisits del ISAE 3000:

Hemos llevado a cabo nuestro trabajo de revisión de acuerdo con los requisitos establecidos en la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3000 en vigor, "Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría y de la Revisión de Información Financiera Histórica" (ISAE 3000) emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

- En l'informe es poden observar els requisits que deuen de seguir com a auditors en la Norma del IESBA :

Hemos cumplido con los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Profesionales de la Contabilidad (IESBA, por sus siglas en inglés) que está basado en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia profesional, diligencia, confidencialidad y profesionalidad.

- També apareix la Norma NICC 1, que aporta una seguretat als interessats dels informes:

Nuestra firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC 1) y mantiene, en consecuencia, un sistema global de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Com el informe del BBVA no utilitza la Norma AA1000AS , utilitzarem d'exemple la empresa CaixaBank. (CaixaBank, 2018)

- El paràgraf per a indicar que han seguit la Norma AA1000AS serà semblant en totes les empreses a:

por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Asimismo, hemos realizado nuestro encargo de aseguramiento moderado (tipo 2) de acuerdo con la Norma AA1000 Assurance Standard 2008 (AA1000AS), emitida por AccountAbility.

A mes, quan s'utilitza aquesta norma al final del informe observem:



4.2. Informació depositada al GRI.

Anteriorment, hem explicat el que comprenia el GRI i quines eren les seues funcions. Al GRI també es depositen els informes dels distints anys que han seguit els indicadors. (Global Reporting Initiative, 2019)

a) Reporting

En aquest cas, hem analitzat una llista de 56 empreses cotitzades que han presentat informes del GRI. Com hem analitzat les empreses des de 2018 fins al 2004 disposem d'una població de 784 Informes de Sostenibilitat.

Les empreses que hem seleccionat son algunes empreses cotitzades que han depositat informes al GRI:

- Abengoa
- Accenture
- Acerinox
- Aguas de Albacete
- Airpharm Logistics Care
- Amadeus
- Apetamcor
- Applus+
- Atresmedia
- AXA España
- Banco Sabadell
- Bankia
- BBVA
- Bolsas & Mercados
- CaixaBank
- CEMEX Latam Holdings S.A.
- CEPESA
- CESPAS
- Coca-Cola Iberian Partners
- COFIDES

- DIA
- Ebro
- Elecnor
- Empresas de la reserva de la biosfera de la rioja
- Enagas S.A.
- Endesa
- Ercros
- Ferrovial S.A.
- Fluidra
- Fomento de Construcciones Y Contratas
- Fundación CARES
- Gestamp
- Grupo Antolin
- Grupo Banco Popular
- Grupo Cementos Portland Valderrivas
- Hilaturas ferre S.A.
- Hospital universitario Virgen del Rocío
- Iberdrola
- Indra
- Javierre S.L.
- Kutxabank
- La Farga Group
- Mapfre
- Mediaset España Comunicacion
- NH Hoteles
- Pharma Mar
- Prisa
- Prosegur
- Realia
- Red Electrica de España
- Sacyr Vallehermoso

- Santander
- SARquavitae
- Telefonica
- TERSA
- Vodafone

La mostra que tenim en realitat de les empreses que sí que han presentat els Informes de Sostenibilitat és de 449.

Els Informes de Sostenibilitat s'han depositat al GRI, i per aquesta raó totes aquestes empreses han realitzat el reporting d'acord amb aquesta norma, tant les versions més antigues com l'última versió de GRI Standards. (Global Reporting Initiative, 2019)

Amb els informes analitzats podem diferenciar també quines eren les empreses pioneres en utilitzar el nou model del GRI Standards. Els informes presentats del 2018 estan realitzats tots d'acord amb la Norma GRI Standards. En canvi, en 2017 apareixen dues versions distintes en els informes presentats, com també en 2016. En l'any 2015 tots els informes es presentaren amb el GRI G4.

	2017
Accenture	gri standards
Acerinox	g4
Aguas de Albacete	g4
Amadeus	g4
CaixaBank	gri standards
Cofides	gri standards
Endesa	gri standards
Iberdrola	gri standards
Mapfre	gri standards
Sacyr Vallehermoso	g4
Santander	gri standards
Telefonica	g4
Vodafone	gri standards

Taula 6. Versions del GRI utilitzades per els informes del 2017 depositats al GRI.

Font: Elaboració pròpia a partir dels informes del GRI. (Global Reporting Initiative, 2019)

A aquesta taula he incorporat les empreses que segons el GRI han presentat en 2017 els informes amb la versió corresponent.

Norma GRI utilitzada en 2017

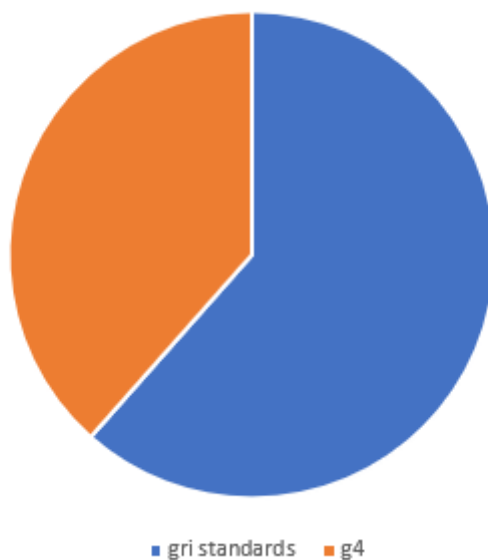


Figura 8. Representació de les versions utilitzades del GRI al 2017.

Font: Elaboració pròpia a partir dels informes depositats al GRI. (Global Reporting Initiative, 2019)

Com es pot observar en la figura anterior al 2017 ja hi havia una gran notorietat en la nova versió del GRI. Les empreses que en 2017 no havien incorporat la nova versió, en 2018 es begueren obligats a actualitzar-se i utilitzar els nous estàndards adherits a la Norma.

En 2016 apareixen registrats un major nombre d'informes presentats en les empreses elegides.

	2016
Abengoa	g4
Accenture	gri standards
Acerinox	g4
Aguas de Albacete	g4
Amadeus	g4
Apetamcor	g4
Atresmedia	g4
Bankia	g4
BBVA	g4
CaixaBank	g4
CEMEX Latam Holdings S.A.	g4
Cofides	g4
Endesa	g4
Iberdrola	g4
Mapfre	g4
Red Electrica de España	g4
Sacyr Vallehermoso	g4
Santander	g4
SARquavitae	g4
Telefonica	g4
Tersa	gri standards
Vodafone	gri standards

Taula 7. Versions del GRI utilitzades per els informes del 2016 depositats al GRI.

Font: Elaboració pròpia a partir dels informes del GRI. (Global Reporting Initiative, 2019)

De igual forma que al 2017, al 2016 he incorporat en la tabla les empreses que han presentat en el depòsit de GRI les memòries.

Norma GRI utilitzada en 2016

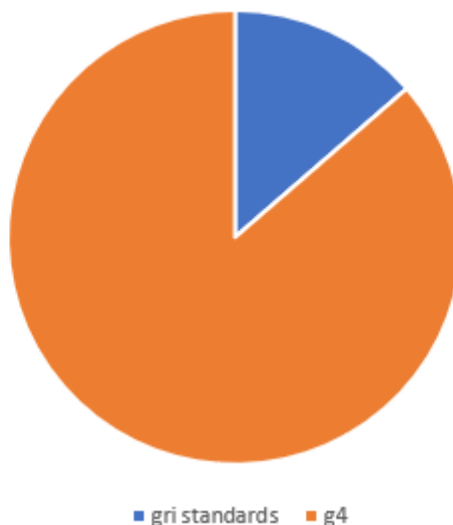


Figura 9. Representació de les versions utilitzades del GRI al 2016.

Font: Elaboració pròpia a partir dels informes depositats al GRI. (Global Reporting Initiative, 2019)

En l'any 2016, la major part de les empreses realitzen les memòries amb la versió G4, ja que en aquest any la versió de GRI Standards era molt innovadora i poc posada en practica com podem observar.

Són 3 les empreses les que elegiren tindre un avantatge competitiu front a les altres empreses. Aquestes empreses són Accenture, Tera i Vodafone.

Amb aquest anàlisis horitzontal observem com les empreses s'han actualitzat front a les noves versions del GRI i amb tan sols dos anys de diferencia ja ha sigut possible que totes les empreses utilitzen la nova versió.

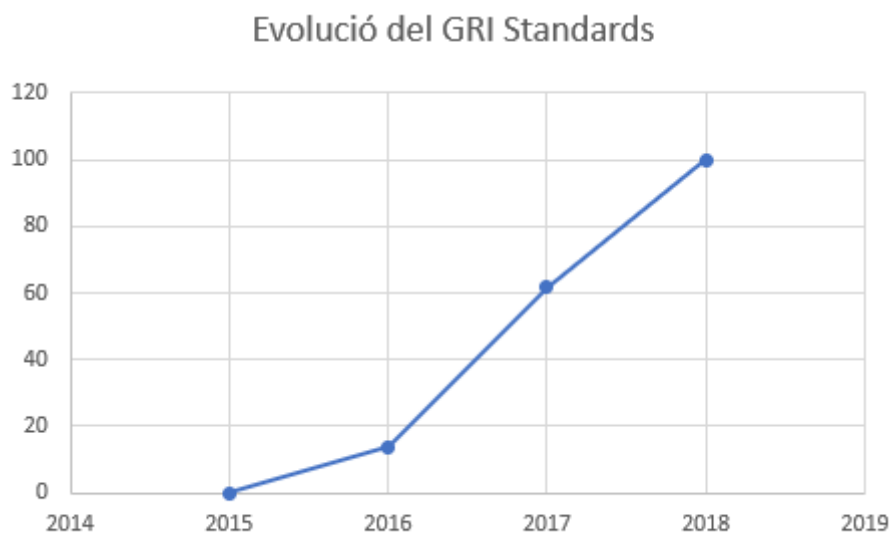


Figura 10. Evolució de la versió del GRI Standards.

Font: Elaboració pròpia a partir dels informes presentats al GRI. (Global Reporting Initiative, 2019)

En aquesta figura podem observar com en l'any 2015 no hi havia encara cap memòria realitzada amb aquesta versió, però a partir del 2016 el GRI Standards ha anat en augment fins a l'actualitat com hem explicat anteriorment.

b) Verificació

En aquest cas, la població a estudiar és molt més elevada que en les empreses del IBEX 35. Disposem d'una població de 449 informes de gestió de distintes empreses i de distintes anys. D'aquests informes sols podem utilitzar de mostra 216, ja que moltes Memòries de Sostenibilitat no disposen d'informes de verificació independent. Sols

podem analitzar un 48% de les memòries aproximadament. (Global Reporting Initiative, 2019)

Concretament, hem analitzat empresa per empresa per a obtenir una informació més detallada. En la següent taula podem observar quants informes s'han presentat cada any.

Anys	Informes
2018	7
2017	14
2016	22
2015	21
2014	27
2013	28
2012	22
2011	19
2010	15
2009	14
2008	9
2007	4
2006	7
2005	4
2004	3
Total	216

Taula 8. Informes de valoració independents a partir dels informes del GRI.

Font: Elaboració pròpia a partir dels informes analitzats del GRI. (Global Reporting Initiative, 2019)

Per a poder observar l'evolució que s'ha obtingut en els anys, realitzarem la següent figura. Al següent gràfic es pot observar com en 2013 es presenten un major nombre d'informes. És a partir de l'any 2004 quan comencen a realitzar informes de verificació independent en les memòries d'informació no financera. En aquests anys el GRI era una normativa encara nova que molts no sabien correctament com s'utilitzava. Però any a any s'observa com augmenta la cultura empresarial en aquest tipus de norma, fins arribar al 2013 que es realitza el màxim d'informes presentats amb l'arribada de la nova normativa del GRI G-4. Amb aquest model de GRI presentaren uns informes amb informació més detallada i amb major qualitat.

S'observa una disminució dels informes presentats a partir d'aquest punt màxim en l'any 2013. Al contrari que l'anàlisi que hem realitzat dels informes de verificació independent de l'IBEX 35.



Figura 11. Evolució dels informes de verificació independents presentats al GRI.

Font: Elaboració pròpia a partir dels informes analitzats del GRI. (Global Reporting Initiative, 2019)

Amb la informació disponible després d'analitzar els informes de verificació independent de cada empresa i any podem realitzar un rànquing de les empreses que més informes de verificació han presentat. El rànquing de les 20 empreses que han presentat mes informes es quedaria d'aquesta manera:

Posició	Empresa	Nº de informes
1	Endesa	12
2	Iberdrola	12
3	Red Eléctrica de España	12
4	Mapfre	11
5	Santander	11
6	Vodafone	11
7	Accenture	10
8	BBVA	10
9	Fomento de Construcciones Y Contratas	9
10	Sacyr Vallehermoso	9
11	Fluidra	8
12	Mediaset España Comunicacion	8
13	Telefonica	8
14	Tersa	8
15	Amadeus	7
16	Atresmedia	7
17	CaixaBank	7
18	Indra	7
19	COFIDES	6
20	Aguas de Albacete	5

Taula 9. Rànquing de les empreses que han incorporat a la seua memòria una verificació independent.

Font: Elaboració pròpia a partir dels informes presentats al GRI. (Global Reporting Initiative, 2019)

Destaca que si fem un rànquing de totes les memòries realitzades, és a dir, de tota la població, sense diferenciar si la memòria disposa d'informes de verificació independent, no tindria res a veure el rànquing que hem realitzat anteriorment. El rànquing de les 20 primeres empreses que han realitzat Informes Integrats, sense diferenciar si tenen la verificació realitzada, quedaria d'aquesta forma:

Posició	Empresa	Nº de informes
1	Endesa	18
2	Iberdrola	17
3	Javierre S.L.	14
4	Santander	14
5	Vodafone	14
6	BBVA	13
7	CEPSA	13
8	Red Eléctrica de España	13
9	Grupo Banco Popular	12
10	Grupo Cementos Portland Valderrivas	12
11	Indra	12
12	Abengoa	11
13	Fluidra	11
14	Fomento de Construcciones Y Contratas	11
15	Sacyr Vallehermoso	11
16	Accenture	10
17	CESPA	10
18	Ebro	10
19	Enagas S.A.	10
20	La Farga Group	10

Taula 10. Rànquing de les empreses que han depositat informes al GRI.

Font: Elaboració pròpia a partir dels informes presentats al GRI. (Global Reporting Initiative, 2019)

D'aquesta llista són poques les empreses que es troben en els dos rànquings. No compartint als dos rànquings la mateixa posició cap empresa menys Endesa que se situa en el primer lloc en les dues. Destaquem que les empreses que es situen en les tres primeres posicions de les que han presentat informes de verificació són empreses elèctriques, un sector molt regulat. En canvi destaca que empreses com Cespa que realitzen servicis que mes afecten al medi ambient, no destaquen en el rànquing de les empreses que més verificacions realitzen.

Els anys que comprenen el anàlisis son des de el 2018 fins al 2004. El any que major nombre d'informes de verificació ha presentat es el 2013 amb 28 informes presentats de les 56 empreses. L'auditor que mes informes ha realitzat en l'any 2013 es José Luis Blasco Vázquez, el qual treballa en KPMG Asesores, S.L.

Per últim, si diferenciem les empreses que estan depositades al GRI per sectors podrem observar quins sectors tenen una major preocupació. Per aquesta raó hem analitzat el nombre d'informes que s'han depositat en l'any 2016.

Sector	Nº informes
Servicis financers	24
Servicis no lucratiu	14
Servicis sanitaris	12
Servicis comercials	11
Construcció	9
Energia	9
Aliments i begudes	7
Logística	7
Energia del sector públic	6
Servicis hídrics	6
Construcció de materials	5
Minorista	5
Turístic	5
Universitari	4
Tractament de Residus	4
Automotriu	3
Aviació	3
Mitjans de comunicació	3
Productes metàl·lics	3
Entitats públiques	3
Telecomunicació	3
Infraestructures	2
Paper i productes forestals	2
Productes sanitaris	2
Indústria Textil	2
Químic	1
Informàtica	1
Ferrovitari	1
Inmobiliària	1
Altres	17

Taula 11. Rànquing dels sectors que han depositat memòries al GRI en l'any 2016.

Font: Elaboració pròpia a partir dels informes depositats al GRI. (Global Reporting Initiative, 2019)

Després de mostrar les empreses que se situen en millor posició, al revisar els informes s'observa la preocupació que té el sector financer en la informació no financera, ja que tenen unes memòries de sostenibilitat molt treballades i elaborades. Helena Redondo destaca en aquest sector per firmar més del 70% dels informes de verificació presentats analitzats. Si analitzem més concretament el sector financer, en les empreses financeres

que analitzem que estan depositades al GRI estan el banc Sabadell, Bankia, BBVA, CaixaBank, Popular i Santander. Però realment si observem totes les empreses que han depositat informes al GRI són molts bancs els que començaren des de ben prompte a preocupar-se per aquest tipus d'informes, al ser un dels mercats més regulats. En l'arribada de la crisi el nombre de bancs ha anat reduint-se, a unificar-se alguns bancs, i d'aquesta forma el nombre d'informes ha anat disminuint. Si ho analitzem més detalladament, si busquem en el depòsit del GRI empreses del sector financer, d'Espanya i depositats en l'any 2005 obtenim 16 memòries. En 2005 van ser 16 empreses les que depositaren al GRI, és un nombre elevat si ho comparem en les empreses financeres que depositaran després de la crisi econòmica al haver en l'actualitat una reducció de bancs. Aquest procés de fusió dels bancs també podem observar-ho a les empreses que s'inclouen en l'IBEX 35, al formar part sols 6 bancs de les 35 empreses. (Global Reporting Initiative, 2019)

4.3 Competències dels verificadors analitzats.

Després d'analitzar les empreses de l'IBEX 35 i les que s'han incorporat al GRI hem aconseguit una llista d'auditors amb els quals es pot arribar a concloure que característiques tenen aquestes persones per a realitzar les verificacions d'informació no financera.

És important desenvolupar les competències necessàries per a realitzar un treball de verificació independent. Si existeix una normativa per a poder ser verificador, estarem davant un mercat més regulat i per tant obtindrem en aquests informes una seguretat major. Aquesta regulació per a un verificador d'informació no financera podria tindre un format paregut al d'un auditor.

Analitzant les característiques que deu obtindre un verificador, trobem més important els estudis realitzats i l'experiència laboral amb temes relacionats. Els estudis que tindrà cada persona els dividirem en dos per a analitzar-los amb més detall. Per una part, estudiarem les titulacions universitàries (graus, llicenciatures, etc.) i per una altra part una formació més específica, com poden ser els màsters.

Els verificadors que han firmat els informes que hem analitzat del GRI i del IBEX 35 son:

- 1) Patricia Reverter Guillot
- 2) Senén Ferreiro Páramo
- 3) Ignacio Marull
- 4) Pablo Bascones
- 5) Alberto Castilla Vida
- 6) Ramón Pueyo Viñuales
- 7) Helena Redondo
- 8) Antonio Capella Elizalde
- 9) Maria del Transito Rodriguez Alonso
- 10) Iñigo Úrculo
- 11) Jordi Martinez Boadas
- 12) Enric Madrigal Mir

- 13) José Luis Blasco Vázquez
- 14) Avelino Brito
- 15) Jose Luis Pereli Alonso
- 16) Jose Agustin Rico Horcajo
- 17) M^o Luz Castilla
- 18) Manuel Martinez Pedraza
- 19) Fernando Torres
- 20) Jose Luis Solis Cespedes
- 21) Antonio Vazquez
- 22) Norma Bisbal Campos
- 23) Basilio Gomez Salinas
- 24) Fermin Rodriguez
- 25) Ana Maria Piñeto
- 26) Ana Maria Prieto Gonzalez
- 27) Maria del Mar Ramirez Mendez
- 28) Ramon Abella
- 29) Jorge Izquierdo
- 30) Julian Martin Blasco
- 31) Carlos Rodriguez Ferrer

a) [Titulacions](#)

En aquest punt, la població a analitzar serà el total de persones que hem observat que ha firmat els informes, però en alguns casos no ha sigut possible trobar informació de certes persones. No hem trobat suficient informació que ens interessava per al anàlisi de:

- Basilio Gomez Salinas.
- Fermin Rodriguez.
- Ana Maria Piñeto.
- Ana Maria Prieto Gonzalez.
- Maria del Mar Ramirez Mendez.
- Ramon Abella.
- Jorge Izquierdo.

- Julian Martin Blasco.
- Carlos Rodriguez Ferrer.

Disposàvem de 31 persones, però hem obtingut informació de 22 persones, 10 de la Borsa de Madrid i 12 de les empreses disponibles del GRI. La informació disponible l'havem aconseguit dels perfils que tenen aquestes persones en LinkedIn. (LinkedIn, 2019)

D'aquestes persones hem buscat quins estudis universitaris tenia cada individu i obtenim informació un poc diversa però que realitzant una agrupació tenim:

Titulació	Nº de persones
Dret	3
Relacionades amb l'empresa	12
Ciències mediambientals	6
Enginyeria	1
Total	22

Taula 12. Titulacions universitàries dels professionals que han signat els informes analitzats.

Font: Elaboració pròpia a partir de l'anàlisi dels estudis de cada verificador.

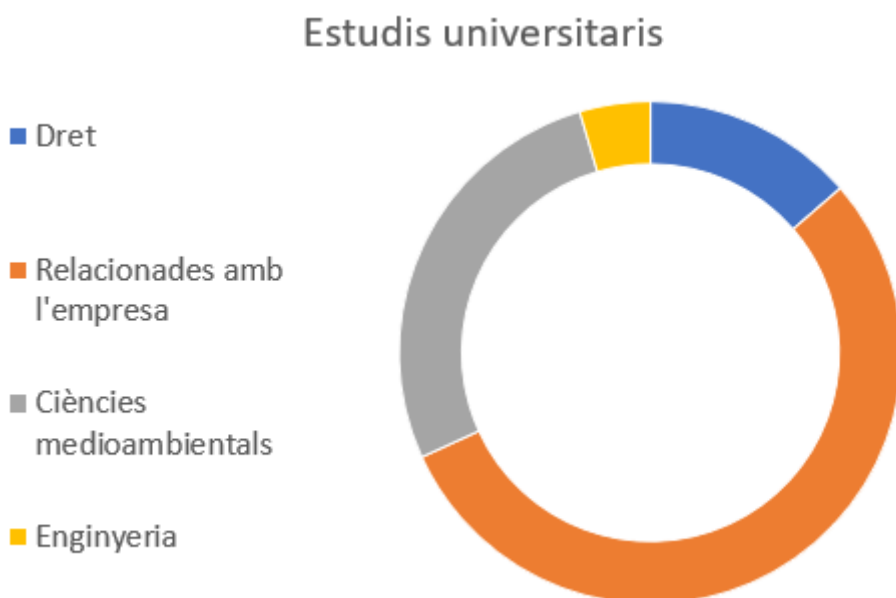


Figura 12. Estudis realitzats per els verificadors dels informes analitzats.

Font: Elaboració pròpia.

Aquest gràfic ens ajuda a observar quins són els estudis que realitzen els especialistes en verificació d'informació no financera. En aquest cas podem observar com la majoria han estudiat algun grau o llicenciatura relacionat amb el món empresarial. Quan parlem d'estudis relacionats amb el món empresarial, ens referim a persones que han estudiat Ciències econòmiques i empresarials, Administració i direcció d'empreses, etc. Hi ha diversos noms relacionats amb aquests estudis ja que també els estudis s'han realitzat en una gran diversitat d'anys. Amb aquesta titulació poden obtenir una visió general del funcionament i de la cultura de les empreses.

D'altra banda, també destaca els estudis relacionats amb les ciències mediambientals. És coherent ja que una persona formada amb estudis del medi ambient podrà analitzar una elevada part dels informes de verificació externa.

b) Formació específica

En la formació específica s'analitzen els màsters o altres tipus de titulacions que afegixen valor a la formació professional de cada un dels 22 individus.

La formació específica que han realitzats els individus son:

- Gestió ambiental en l'empresa
- Direcció d'Empreses (M.B.A)
- Màrqueting internacional
- Auditoria i anàlisi empresarial
- RRHH
- Gestió de qualitat i excel·lència
- Responsabilitat social corporativa, compatibilitat i auditoria social
- Direcció i gestió d'empreses sense ànim lucratiu
- Curs de International Business
- Gestió d'intangibles
- Curs de govern corporatiu
- Curs de gestió de riscos i sostenibilitat
- Postgrau en Organització i Gestió de la producció
- Curs en desenvolupament directiu

Com es pot observar hi ha diversos cursos, màsters o diferents formes d'augmentar la formació professional dels individus i d'actualitzar-se en el seu treball del dia a dia.

De les persones que han estudiat ciències mediambientals podem destacar els seus estudis posteriors, ja que totes aquestes persones han continuat la seua formació en màsters relacionats amb l'empresa (Direcció d'Empreses (M.B.A) i Màrqueting). Aquest màster els ofereix la visió empresarial que han rebut les persones amb estudis universitaris relacionats amb el món empresarial. Al igual que les persones que han estudiat dret o alguna enginyeria.

D'altra banda, els que tenen una titulació relacionada amb l'empresa han continuat els seus estudis amb la mateixa rama empresarial. Es a dir, no han rebut una formació distinta per a obtenir més coneixements com el medi ambient. Cal destacar que la informació no financera no es sols el medi ambient. Per aquesta raó, amb els estudis d'un màster com el M.B.A poden tindre més coneixements més específics per a realitzar aquest informe, encara que no siguin especialistes en cada tema en concret.

c) Experiència

Observem anteriorment que hi ha una gran diversitat en els estudis realitzats per els individus que hem analitzat, però els coneixements que necessita una persona realment per a aquest tipus d'informes arriben amb l'experiència laboral.

L'experiència és un punt molt important en els auditors, ja que amb molts anys dedicats al treball de la informació financera i no financera es poden adquirir els coneixements necessaris per a realitzar la verificació. Per aquesta raó, hi ha tanta distinció en els estudis realitzats però la majoria dels verificadors destaquen per la elevada experiència en treballs d'auditoria i d'informació no financera.

Verificador	Anys d'experiència
Patricia Reverter Guillot	més de 20 anys d'experiència
Senén Ferreiro Páramo	17
Ignacio Marull	17
Pablo Bascones	18
Alberto Castilla Vida	16
Ramón Pueyo Viñuales	més de 20 anys d'experiència
Helena Redondo	més de 20 anys d'experiència
Antonio Capella Elizalde	18
Maria del Transito Rodriguez Alonso	12
Iñigo Úrculo	més de 20 anys d'experiència
Jordi Martinez Boadas	més de 20 anys d'experiència
Enric madrigal i Mir	més de 20 anys d'experiència
José Luis Blasco Vázquez	17
Avelino Brito	més de 20 anys d'experiència
Jose Luis Pereli Alonso	més de 20 anys d'experiència
Jose Agustin Rico Horcajo	19
M ^{re} Luz Castilla	més de 20 anys d'experiència
Manuel Martinez Pedraza	més de 20 anys d'experiència
Fernando Torres	més de 20 anys d'experiència
Jose Luis Solis Cespedes	més de 20 anys d'experiència
Antonio Vazquez	19
Norma Bisbal Campos	3



Informes analitzats de les empreses de l'IBEX 35
 Informes analitzats de les empreses depositades al GRI

Taula 13. Anys d'experiència dels auditors que han signat les verificacions analitzades.

Font: Elaboració pròpia a partir dels informes analitzats.

En la taula anterior observem els auditors de les empreses de l'IBEX 35 i les empreses analitzades del GRI. Aquests auditors es repeteixen en moltes ocasions en els informes

realitzats, per aquesta raó s'ha reduït tant el nombre d'informes en el nombre d'auditors que han firmat.

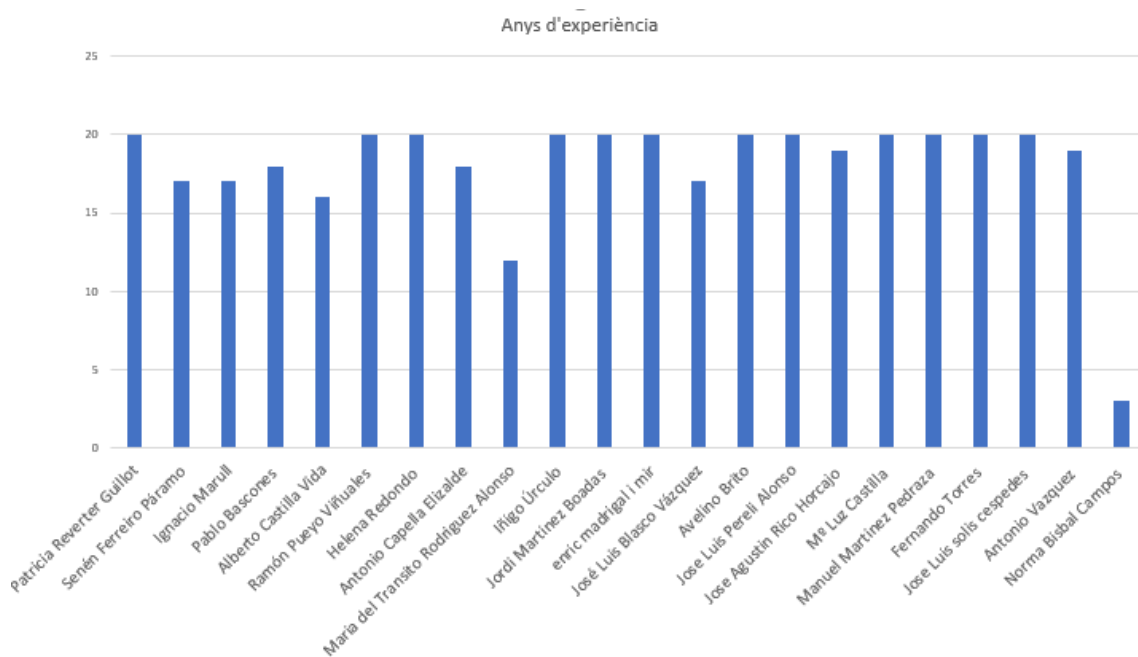


Figura 13. Experiència laboral dels verificadors analitzats.

Font: Elaboració pròpia

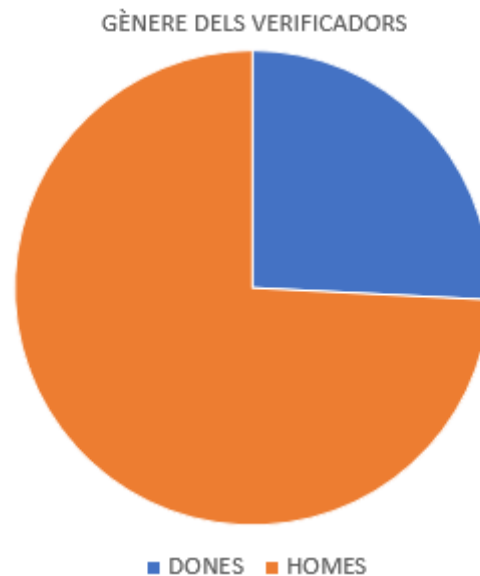
Al gràfic realitzat s'observa com els que firmen els informes de verificació externa d'informació no financera tenen una elevada experiència en el món de l'auditoria i amb el funcionament d'empreses relacionades. A més, l'experiència dels verificadors provoca una seguretat en els informes per als interessats de l'informació analitzada.

Pot destacar l'última dada al tindre un valor menor al de la majoria. Representa l'experiència de Norma Bisbal Campos, que signa en nom de l'empresa Enginyeria Social. En aquest cas no forma part de les Big Four que tant destaquen en aquests informes, al ser la major part dels auditors d'aquestes companyies. Per tant, aquesta dada pot no representar a les característiques més generals dels verificadors.

Si analitzem més detalladament aquesta informació, la mitja de la experiència que tenen els auditors es de 18 anys, mentres que la mitjana que obtenim es de 20 anys. Obtenint també el valor dels Interquartils, ens trobem en una edat d'experiència entre 17 i 20 anys. La major part de persones destaquen per la elevada experiència. Amb aquesta informació podem observar com les persones que firmen aquests informes son

persones adultes amb una edat elevada, al no considerar-se de persones joves amb poca experiència laboral.

A més si tornem a observar tots els verificadors de la població, observarem com el nombre de homes es molt més elevat al nombre de dones que realitzen les verificacions.



Gènere dels verificadors analitzats dels informes del GRI i de l'IBEX 35. Font: Elaboració pròpia a partir dels informes analitzats.

A la figura observem com el nombre d'homes és molt més elevat. Les dones en aquest cas sols representen un 25% del total de verificadors que hem analitzat.

Aquesta desigualtat de gènere es pot relacionar amb l'edat dels professionals, al estar davant d'un sector amb poques persones joves.

Si indaguem més en la informació que ens poden facilitar els informes, ens podem fixar en la localització de les empreses que han realitzat la verificació de la informació no financera.

EMPRESA	LOCALITZACIÓ
ACCIONA	Madrid
ACERINOX	Madrid
ACS	Madrid
AENA	La Corunya
AMADEUS	Madrid
ARCELORMITTAL, S.A.	Bilbao
BANCO SABADELL	Alacant
BANCO SANTANDER	Madrid
BANKIA	Madrid
BANKINTER	Madrid
BBVA	Madrid
CAIXABANK	Valencia
CELLNEX	Madrid
CIE AUTOMOTIVE, S.A.	Madrid
ENAGAS	Madrid
ENCE	Madrid
ENDESA	Madrid
FERROVIAL	Madrid
GRIFOLS CL.A	Barcelona
IAG	Barcelona
IBERDROLA	Madrid
INDITEX	Madrid
INDRA A	Madrid
MAPFRE	Madrid
MEDIASET	Madrid
MELIA HOTELS	Madrid
MERLIN	Madrid
NATURGY	Barcelona
R.E.C	Madrid
REPSOL	Madrid
SIEMENS GAME	Madrid
TELEFONICA	Madrid
VISCOFAN	Madrid
ACCENTURE	Madrid
SACYR VALLEHERMOSO	Madrid

	Informes de l'IBEX 35
	Informes seleccionats del GRI

Taula 14. Localització dels informes analitzats del GRI i de l'IBEX 35.

Font: Elaboració pròpia a partir dels informes analitzats.

A aquesta taula apareixen totes les empreses que havem inclòs en la mostra, al tindre realitzades verificacions d'informació no financera. Incloem les empreses de l'IBEX 35 i de les empreses seleccionades del GRI (eliminant aquelles que ja s'inclouen en l'IBEX 35).

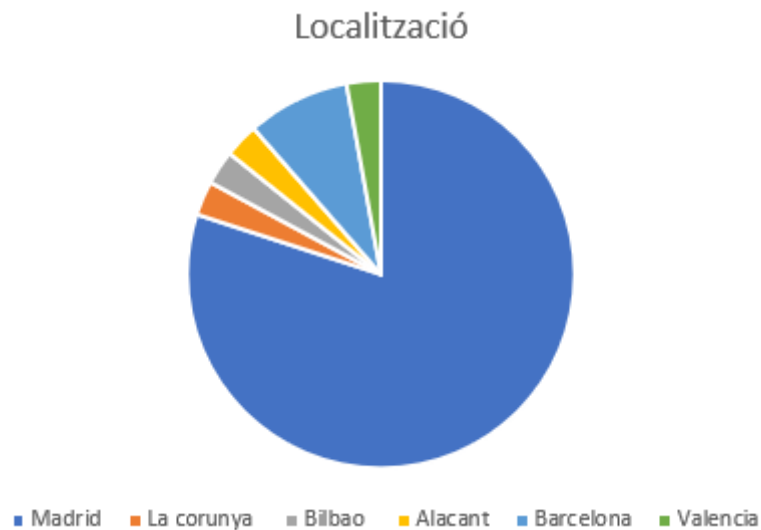


Figura 14. Representació de la localització dels informes analitzats.

Font: Elaboració pròpia a partir dels informes analitzats del GRI i de l'IBEX 35.

Com es pot observar la majoria dels informes estan firmats a Madrid, mentre que les altres sedes dels auditors representen una minoria. La firma a Barcelona se situa en el segon lloc després de Madrid, però se situa molt arrere si ho comparem amb la ciutat líder.

Capítol 5: Conclusions

Seguint el títol d'aquest treball de Fi de Grau, el qual és, el mercat de l'assegurament d'informació no financera a Espanya: anàlisi de les capacitats dels verificadors. Hi ha dos objectius principals. Per una part amb aquest treball preteníem analitzar la verificació de la informació no financera i per una altra part, concloure quines capacitats són necessàries per a realitzar el treball d'un verificador.

Començarem amb les memòries d'informació no financera. Les memòries que hem analitzat les he pogut observar en cada empresa amb nom diversos, durant el treball han sigut nomenades com Memòries de Sostenibilitat, de Responsabilitat Social Corporativa, Informes Integrats, etc. Però en la realitat, la recerca d'aquests informes en les webs de les empreses corresponents no ha sigut una feina fàcil, ja que es trobaven amb distints noms com Informe de Responsabilitat Corporativa, Informe de Sostenibilitat, etc. Per tant després del treball realitzat observem una elevada heterogeneïtat amb la denominació d'aquests informes.

Aquesta diversitat acompanya amb la dificultat que tenen algunes empreses de presentar aquesta informació en la seua web, ja que en molts casos els informes no se situaven en una fàcil localització com els informes financers. Per tant, presenten un problema de transparència amb la disposició dels informes.

Després de la recerca d'aquests informes, ens trobem amb unes memòries molt diverses, ja que cada empresa utilitza una presentació distinta, igual que una extensió molt diferent. En canvi, els informes de verificació independent sí que tenen una estructura semblant.

Cada verificació realitzada com hem pogut observar en l'estudi anterior segueix pràcticament les mateixes normes. Primerament els Standards GRI s'utilitzen en totes les memòries pràcticament. Amb aquests estàndards podem dir que estem davant uns informes avançats els quals proporcionen una credibilitat i una unificació en la diversitat d'informació que ens trobem en aquests informes. Per tant, el GRI podem dir que és una de les institucions que ha ajudat a unificar aquesta informació presentada.

Entre les Normes que hem analitzat, podem observar com la normativa del IESBA que hi ha per als auditors és suficient per a saber les requeriments d'Ètica necessaris per a un auditor o un verificador. En aquest cas, és normal que aparega en els informes de verificació d'informació no financera com a normativa aplicada, ja que deu complir-se per part dels verificadors al realitzar una feina igual d'important que els auditors de la informació financera.

En canvi, en la normativa necessària per a realitzar els encàrrecs (ISAE 3000 i AA1000 AS), no es troben descripcions específiques dels verificadors d'informació no financera. Sí que trobem algunes característiques descriptives però no una anàlisi concret d'aquesta professió. Per tant deuria expressar-se íntegrament aquesta professió tant en aquestes dues normes com a la llei en la qual ens hem basat per a realitzar aquest treball. D'aquesta forma obtindríem amb més facilitat les capacitats necessàries per a un verificador d'informació no financera. A més, encara que existeixen algunes normes per a realitzar les memòries, en molts casos no s'apliquen i per tant cada empresa utilitza uns indicadors distints. Per aquesta raó és més complicat realitzar una verificació de cada empresa distinta.

Davant l'anàlisi que hem realitzat d'informes de verificació tant a les empreses de l'IBEX 35 com a les que hem elegit de les depositades al GRI podem gaudir d'una gran diversitat d'informes de sectors i anys anteriors. Però el que ens trobem realment és que el nombre de verificadors es repeteix en molts informes igual que les empreses que realitzen aquestes verificacions, conegudes com les Big Four. Ens trobem davant una població de persones amb una elevada experiència amb l'auditoria i per tant amb uns grans coneixements d'aquesta informació. Per aquesta raó, també es veu un gran nucli de treballadors d'aquesta formació però poques dones. Cal destacar que una de les persones amb més prestigi de la verificació d'informació no financera es Helena Redondo, per aquesta raó no s'ha de oblidar la figura de la dona en aquests informes.

Analitzant els informes de l'IBEX 35, al disposar sempre de 35 empreses és fàcil observar l'evolució en el nombre d'informes de verificació independent. En canvi, en les empreses que hem seleccionat del GRI és més complicat observar una evolució que represente correctament el nombre d'informes presentats. Per això, amb la informació analitzada podem dir que els informes de verificació d'informació no financera estan en creixement

davant les noves normatives. Encara que en l'evolució dels informes analitzats del GRI apareixen menys informes, no és una informació representativa la que es representa en l'actualitat. En l'actualitat s'observa una preocupació major per la informació no financera, i per tant la població es fixa més amb les empreses que demostren aquesta preocupació.

Per un altre costat, trobem l'anàlisi dels verificadors que hem realitzat. És necessari tindre unes capacitats definides, ja que les memòries com que no estan verificades per persones amb una formació exclusiva, es realitzen uns informes de verificació on no es contemplen tots els impactes o si estan reflectits correctament. Amb la informació disponible i seguint el format de les capacitats d'un auditor proposaria fer un registre en el qual les persones deurien de complir requisits com ser major d'edat, tindre la nacionalitat espanyola o d'algun Estat membre de la Unió Europea, no tindre antecedents penals per delictes dolosos, tindre una titulació universitària de caràcter oficial i amb validesa en tot el territori espanyol d'algun grau relacionat amb el món empresarial o alguna titulació relacionada amb les qüestions tractades a la informació no financera, obtindre una formació específica que complemente la titulació, ja siga en un màster relacionat amb el món empresarial com algun màster que tracte qüestions d'informació no financera, etc. Son propostes que es podrien considerar a l'hora de realitzar alguna normativa dels verificadors d'informació no financera.

Amb aquestes capacitats es regularia i fomentaria la professió de verificador a diferencia del que s'ha realitzat anteriorment.

Referències

- AccountAbility. (2008). *Norma de Aseguramiento de Sostenibilidad AA1000 AS*. Londres.
- AENA . (2018). *Estado de la información no financiera. Informe de Responsabilidad Corporativa*.
- BBVA. (2018). *Cuentas Anuales e Informe de Gestión* .
- Bolsa de Madrid. (2019 / julio / 1). *Lista de Empresas:Empresas cotizadas: Bolsa de Madrid*. Recollit de <http://www.bolsamadrid.es/esp/asp/Empresas/Empresas.aspx>
- CaixaBank. (2018). *Informe de Gestión Consolidado del Grupo CaixaBank*.
- Consell de Normes Internacionals d'Auditoria i Assegurament (IAASB). (2015). Norma Internacional d'Encàrrecs d'Assegurament 3000. Ginebra, Suïza. Recollit de <http://iaaser.com/wp-content/uploads/2015/03/NIEA-ISAE-3000.pdf>
- DIRECTIVA 2014/95/UE.La divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos. (15 / Noviembre / 2014). Diario Oficial de la Unión Europea. Estrasburgo, Francia.
- El Instituto de Auditores Internos de España. (27 / junio / 2019). Recollit de https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/fabrica-info-no-financiera.original.pdf
- Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2013). *NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO 3000* .
- Global Reporting Initiative. (1 / julio / 2019). *Dashboard: Sustainability Disclosure Database*. Recollit de <https://database.globalreporting.org/>
- Global Sustainability Standards Board (GSSB). (2016). Recollit de Global Reporting Initiative: <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-translations/gri-standards-spanish-translations-download-center>
- GRI. (2016). *GRI 101: FUNDAMENTOS 2016*. Ámsterdam: PO Box 10039.
- GRI. (2016). *GRI 102: CONTENIDOS GENERALES 2016*. Ámsterdam: PO Box 10039.
- GRI. (2016). *GRI 103: ENFOQUE DE GESTIÓN 2016*. Ámsterdam: PO Box 10039.
- ICAC. (15 / octubre / 2013). NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 315. España.
- ICAC. (15 / octubre / 2013). NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 700. España.

- Institut d'Auditors Interns d'Espanya. (2018). *Auditoria interna i la informació no financera*. Madrid: Grafilia. Recollit de https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/fabrica-info-no-financiera.original.pdf
- International Accounting Education Standards. (2015). *Framework for International Education Standards for Professional Accountants and Aspiring Professional Accountants*. Nueva York.
- Ley 11/2018. Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad. (29 / Diciembre / 2018). Boletín Oficial del Estado. Madrid, España.
- Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas. (21 / Julio / 2015). El Boletín Oficial del Estado. Madrid, España.
- Linkedin*. (25 / julio / 2019). Recollit de <https://www.linkedin.com/>
- Real Academia Española. (2019). *Diccionario de la Lengua Española*. Madrid, España: Autor.
- Telefonica. (2018). *Informe de Auditoria, Cuentas Anuales Consolidadas e Informe de Gestión Consolidado al 31 de diciembre de 2018*.
- International Accounting Education Standards Board. (2013). *Initial Professional Development – Practical Experience (Revised)*. Nueva York.
- International Accounting Education Standards Board. (2014). *Initial Professional Development – Professional Skills (Revised)*. Nueva York.
- International Accounting Education Standards Board. (2014). *Initial Professional Development- Technical Competence (Revised)*. Nueva York.
- Universitat Politècnica de València. (11 / Agost / 2019). *Competencias transversales*. Recollit de <http://www.upv.es/contenidos/COMPTRAN/info/957657normalc.html>
- Valora Consultores. (28 / agosto / 2019). *Nosotros: Valora Consultores*. Recollit de <https://valoraconsultores.com/es/nosotros/>

Annex 1: Llista d'informes i empreses de l'IBEX 35 utilitzades en l'anàlisi.

Acciona

<https://accionacorp.blob.core.windows.net/media/3348740/informe-integrado-2018.pdf>

Acerinox

http://www.acerinox.com/opencms901/export/sites/acerinox/.content/galerias/galeria-descargas/junta-general/Estado-de-informacion-no-financiera-2018_com.pdf

ACS

https://www.grupoacs.com/ficheros_editor/File/03_accionistas_inversores/03_informe_anual/2018/Informe%20Anual%20Integrado%202018.pdf

AENA

<http://www.aena.es/csee/ccurl/930/468/Informe-RC3-2018-ES.pdf>

AMADEUS

<https://corporate.amadeus.com/documents/es/investors/2019/junta-general-accionistas/2018-informacion-no-financiera.pdf>

ARCELORMITTAL, S.A.

https://spain.arcelormittal.com/~/_media/Files/A/ArcelorMittal-Espanol/documents/EINF%20AME%202018.pdf

BANCO SABADELL

https://www.grupbancsabadell.com/es/XTD/INDEX/?url=/es/RSC/RESPONSABILIDAD_SOCIAL_CORPORATIVA/?menuid=72578&language=es

BANCO SANTANDER

https://www.santander.com/csgs/Satellite/CFWCSancomQP01/es_ES/pdf/Banca_responsible_y_modelo_de_negocio_ESP_Acc_JGA19.pdf

BANKIA

<https://www.bankia.com/recursos/doc/corporativo/20170523/documentacion/estado-informacion-no-financiera-bankia-2018.pdf>

BANKINTER

https://webcorporativa.bankinter.com/stf/web_corporativa/accionistas_e_inversores/info_financiera/memoria/2018/cuentas_anuales_consolidadas_2018.pdf

BBVA

https://accionistaseinversores.bbva.com/wp-content/uploads/2019/02/4.Cuentas_Anuales_Individuales_BBVA_-2018.pdf

CAIXABANK

https://www.caixabank.com/deployedfiles/caixabank/Estaticos/PDFs/Informacion_accionistas_inversores/IDG_31122018_WEB_CAS.pdf

CELLNEX

<https://www.dropbox.com/s/e1slw9nc13ftojk/11.%20Informe%20de%20verificaci%C3%B3n%20Cellnex%20Telecom%2C%20SA.pdf?dl=0>

CIE AUTOMOTIVE, S.A.

https://informeanual.cieautomotive.com/_content/es/pdf/Informe-anual-2018.pdf

ENAGAS

<https://www.dropbox.com/s/qosz0i60nnktwvp/15.-%20Informe%20verificaci%C3%B3n%20ENAGAS.pdf?dl=0>

ENCE

https://ence.es/wp-content/uploads/2019/02/Informe-Anual-sostenibilidad-2018_v9_.pdf

ENDESA

https://www.endesa.com/content/dam/enel-es/home/inversores/gobiernocorporativo/juntagenerales/documentos/junta-general-ordinaria-2019-accesible/Informe%20Informaci%C3%B3n%20no%20Financiera%20Consolidado_revisado.pdf

FERROVIAL

<https://www.dropbox.com/s/dolqdz184ehx6cq/16.%20Informe%20verificaci%C3%B3n%20Ferrovial.pdf?dl=0>

GRIFOLS

<https://www.grifols.com/documents/51507592/89926702/2018-corporate-responsibility-report-es.pdf/dace7c60-83b0-4f7a-bb17-f3d8668f8ffa>

IAG

<https://www.dropbox.com/s/j71xjz7386aumxm/18.%20Informe%20de%20verificaci%C3%B3n%20IAG.pdf?dl=0>

IBERDROLA

https://www.iberdrola.com/wcorp/gc/prod/es_ES/corporativos/docs/IB_Informe_Financiero_Anual.pdf

INDITEX

<https://www.inditex.com/documents/10279/619384/Cuentas+anuales+e+informe+de+gesti%C3%B3n+del+grupo+consolidado+2018.pdf/b69dbfa1-ab7f-0068-0c50-203703cbfeaf>

INDRA

https://www.indracompany.com/sites/default/files/irsc_2018_-_es_-_01042019.pdf

MAPFRE

<https://www.mapfre.com/corporativo-es/negocio-responsable/informes-anuales/informes-anuales-corporativos.jsp>

MEDIASET

https://files.mediaset.es/file/10002/2019/04/25/informe_anual_corporativo_2018_cebe.pdf

MELIA HOTELS

<https://www.meliahotelsinternational.com/es/shareholdersAndInvestors/IntegratedRepDocs/Informe%20Integrado%20Anual%202018.pdf>

MERLIN

<http://www.merlinproperties.com/wp-content/uploads/2019/04/RSC-2018-ES.pdf>

NATURGY

https://www.naturgy.com/sostenibilidad/gestion_de_la_sostenibilidad/informes_de_responsabilidad_corporativa

RED ELECTRICA CORPORACION, S.A.

https://www.ree.es/sites/default/files/downloadable/ree_informe_sostenibilidad_2018.pdf

REPSOL

https://www.repsol.com/imagenes/global/es/informe-gestion-integrado-informe-verificacion-estado-informacion-no-financiera-2018_tcm13-147660.pdf

SIEMENS

<https://www.siemensgamesa.com/es-es/-/media/siemensgamesa/downloads/es/sustainability/siemens-gamesa-sustainability-report-2018-es.pdf>

TECNICAS REUNIDAS

<https://www.tecnicasreunidas.es/es/como-lo-hacemos/certificaciones-y-documentos/>

TELEFONICA

<https://www.telefonica.com/documents/162467/141705147/Cuentas-anuales-consolidadas-2018.pdf/2548a38b-e370-58ab-e35a-4829ab1d196e>

VISCOFAN

<https://www.informeannual2018.viscofan.com/informes-de-auditoria>